الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

-بسكرة – قسم علوم التسيير

دورأسلوب تسيير الأنشطة في تدنية تكاليف المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة رغوة الجنوب –تقرت-

- الفترة من 2001 إلى 2003 -

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ا اجست علوم التسي

صص : تسي مؤسسات

إعـ ـداد الطالبـ ـة : آسيـ ـا بعضـ ـي

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ : 18 /2007/1

أمام اللجنة ا كونة من السادة :

الدكتورة : ياوي مفيدة ....أستـاذ اضـر، جامعة بسكرة (رئيسا)

الدكتور : ابراهيـم ....أستاذالتعليم العا ، جامعة ورقلة (مقررا)

الدكتور : مفتاح صالـح ....أستـاذ اضـر، جامعة بسكرة (تحنا)

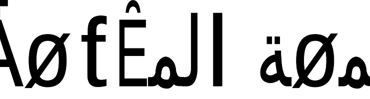
الدكتور : سعيدي وصاف.................... أستـاذ اضـر، جامعة ورقلة (تحنا)

السنة الجامعية : **2005 -2006**


الفهرس

قائمة الجداوǧ

قائمة ǧlĞllāl


قائمة الملاحق

ا قدمة

ﺍﳌـ ـ ﻘـ ـ ﺪﻣـ ـ ﺔ

يعد مفǊوم التناǑسية من بين المفاǊيم الǓكثر تداولا Ǒي مجاý الǓعماý ÙǑǑصبǑ ǓلƬǆùý ǓلƬǆùý للمؤسسات Ǌو اكتساب ميƨة تناǑسية والحفاǛ عليǊا لضمان الاستمرار والبقاǒ ÙǊǀا ǋ تعمý المؤسسة باستمرار على تحسين مستوǛ تناǑسيتǊا Ù الǓمر الǀ ǐ يتǘǖب منǊا التكيƑ مǕ ýǑلسفة التحسين والتǘوير المستمر المنتوǯ والعمليات Ù والاستجابة لحاجات العميý Ù ما يفرǑ عليǊا اكتساب ميƨة تناǑسية ǑÙǑ التكلفة Ù والحفاǛ عليǊا ǋǀǋ تسعى لتخفيǑ التكاليƑ ǋǀǊ إلى Ǔدý مستوǛ ممكن Ù دون Ǔن يكون ǋǀا التخفيǑ Ǔثر سلبǑ على القيمة التǑ يدركǊا وينتǛرǋا العميý من المنتوǯ Ù إلى جانب الاǋتمام بالتكلفة

تبحǁ المؤسسة بصفة مستمرة Ù عن السبý التǑ تمكنǊا من تخفيǑ التكاليƑ Ù التǑ حتما يجǢب Ǔن تتناسب مǕ المحيǘ الموجودة Ǒيǋا Ù حيǁ نجد Ǔثر التجربǢة (مفعوý الخبرة) اقتصاديǢات الوǑǢرة (الǓنتاǯ الكبير) نموǯǋ ولسن ...... ǑǊ من بين الǓساليب التǑ تم اعتمادǋا Ǒي السابǢǀ لتخفيǑ التكاليƑ Ù وقد نجحت لفترة من الƨمن Ù إلا Ǔن التǘورات الحاصلة Ǒي السوǀ Ù ونجاǳ المنتوǯ اليابانǑ Ǒي الدخوý إلى الǓسواǀ العالمية بما Ǒيǋا الǓسواǀ الǓمريكية Ù حيǁ يتميƨ ǋǀا المنتوǯ بالجودة والسعر المنخفǑ Ù دǑǕ مسيرǐ المؤسسات إلى البحǁ عǢن سبý Ǔخرǀ تدعمǊم Ǒي مناǑسة المنتوǯ اليابانǑÙ خاصة على مستوǛ الǓسعار والتكاليƑ .

Ǔدǀ تحرير التجارة الخارجية Ù والانفتاǳ الاقتصادǐ Ù إلى انتقاý المؤسسة الجƨاǑرية مǢن وضý الحماية إلى وضý المناǑسة Ù حدǁت ǋǀǊ التǘورات والتǎيرات Ǒي Ǒترة ƨمنية كانت Ǒيǋا المؤسساǢت و المنتجات الجƨاǑرية غير قادرة بعد على مناǑسة المنتجات الخارجية Ù سواǒ مǢن حيǢǁ الجǢودة Ù والتكلفة .... Ǔǐ غير مستعدة بعد ǋǀǊ المناǑسة Ù معǘيات تفرǑ على المؤسسة الجƨاǑرية إعادة النǛر Ǒي تسييرǋا Ù بما Ǒي ǋǀǊ عنصر التكاليǢƑ إǋ ǋا Ǔرادت البقǢاǒ والمناǑسة .

الǓǊالية :

من خǘǢý ما سبǀ Ù لكǑ تستǘيý المؤسسة الجƨاǑرية كǎيرǋا من المؤسسات Ù الحفاǛ على وجودǋا Ǔمام المناǑسة الخارجية Ù خاصة Ǒيما يتعلǀ بالǓسعار والتكاليƑ Ù عليǊا القيام بتحسين مستوǛ التكاليƑ (تخفيǑ) لكن السؤاý المǘروǳ Ǌو: " كيƑ تستǘيý المؤسسة Ǔن تخفǢǑ تكاليفǊا ؟ " .

بمعنى آخر : ما هو السبيل الذي ستنتهجه المؤسسة لتخفيض التكاليف في ظل تعدد الأساليب ؟ .

انطلاقا من إشكالية البحث وللوصول إلى الإجابة عليها يمكننا طرح التساؤلات التالية :

- هل يمكن من خلال الاعتماد على أسلوب تكاليف الأنشطة التخفيض والتحكم في التكاليف في ظل التطورات الحالية ؟ .
- ماذا يمكن أن يقدم أسلوب تسيير الأنشطة لتدنية تكاليف المؤسسة وتحسين نوعية المنتجات ؟ .
- ما هي الإضافة التي سيقدمها تحسين الأنشطة في تنافسية المؤسسة على مستوى التكاليف ؟ .
- هل المؤسسة الجزائرية مهتمة بالبحث وتطبيق الأساليب الحديثة في تخفيض التكاليف ؟ .

الفرضيات :

للإجابة على التساؤلات المطروحة سنقوم بتبني الفرضيات التالية :

- حقق أسلوب تكاليف الأنشطة تخفيض في تكاليف الوحدة في الفترة التي كان فيها العرض أقل من الطلب أما في التطورات الحالية و اشتداد التنافسية لم يعد من الممكن الإنتاج بكميات كبيرة ليكون حل لتخفيض التكاليف في وقت فيه الطلب أقل من العرض والعميل هو حر في اختياراته .
- يقوم أسلوب تسيير الأنشطة على تحليل الأنشطة مما يؤدي إلى معرفة وتحديد قيمة كل نشاط وأسباب ارتفاع التكاليف في هذه الأنشطة وبالتالي تحديد كيفية التحسين التي يمكن إدخالها من أجل الوصول إلى تكلفة منخفضة .
- يؤدي أسلوب تسيير الأنشطة لسيطرة على التكاليف وفرض قيمة هذه المنتجات في نظر العملاء وهذا ما يساعدها على تحسين الوضع التنافسي .
- تعتمد المؤسسة الجزائرية على الطرق التقليدية (آثار الحجم) لتخفيض من التكاليف ولم تستطع بعد مواكبة ما يحصل في المحيط الدولي وإذا لم تتدارك هذا التأخر سيؤثر سلبا على وجودها حتى في السوق المحلية .

أهداف البحث :

بالنسبة إلى أهداف هذا البحث تتمثل في :

- تحليل الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة الصناعية لتوفير المنتوج للزبون : لتدرك المؤسسة الجزائرية أهمية القيام بذلك في اكتساب مصادر الميزة التنافسية .
- العمل على تحسين أداء الأنشطة والقضاء على الأنشطة عديمة القيمة : وذلك لحث المؤسسة على القيام بعملية التحسين الدائم في الأنشطة مهما كان أداؤها جيدا و ضرورة التخلص من جميع الأنشطة التي لا جدوى منها .

-تحسين تكاليف المنتوج عن طريق تحسين أداء الآلات وبالتالي تحسين استغلال الموارد : تحسين استغلال الموارد هدف تسعى إلى تحقيقه أي مؤسسة لتتمكن من الحصول على مزايا تنافسية في التكلفة .

- دفع المؤسسات الجزائرية للبحث عن التغيير والتجديد في طرق تخفيض التكاليف وإدخال الطرق الحديثة كما فعلت المؤسسات اليابانية والغربية لتتمكن من المنافسة ومواكبة التطورات الحاصلة في المحيط .

أهمية الموضوع :

تتمثل أهمية الموضوع في :

- توضيح العيوب التي يمكن أن تؤثر على المؤسسة عند استمرارها في استخدام الأساليب القديمة في ظل المحيط الجديد الذي يتميز بسرعة التقلب والتغيير .
- أهمية الربط بين القيمة والتكلفة لأن تخفيض تكلفة المنتوج ليست عملية مطلقة تتخذها المؤسسة لوحدها وإنما مرتبطة بالعميل الذي ينتظر قيمة معينة من المنتوج .
- إبراز أسلوب حديث يمكن من خلاله للمؤسسة تخفيض تكاليفها دون أن يكون هناك تأثير على قيمة المنتوج وإقبال الزبائن عليه .

أسباب اختيار الموضوع :

أما الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار الموضوع فتتمثل في ما يلي :

على الرغم من أن موضوع التكاليف موضوع كلاسيكي إلا أنه يبقى قابل للدراسة والتجديد : فالتطورات السريعة التي يشهدها المحيط تفرض على المؤسسة البحث عن الوسائل التي تستجيب لها فالوسائل التقليدية المعتمدة لا يمكن أن تكون ناجحة في المحيط الحالي الذي يتميز بسرعة التغير.

بالإضافة إلى الاهتمامات الشخصية بموضوع البحث عن أفضل الطرق لتخفيض التكاليف وتحسين قيمة المنتوج .

المنهج المستخدم :

بالنسبة للمنهج المستخدم في الجانب النظري فقد تم اختيار المنهج الوصفي- التحليلي أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على دراسة حالة بغرض معرفة واقع مؤسسة رغوة الجنوب بتقرت ومدى

ǁǈتمامǀǈ بمواكبة التغيرات الحاصلة Ǒ5 المحيǗ وقǙد استخدمنا Ǒù5 إتمǙام الدراسة مقابلة مǞ مدير المؤسسةǗ ومدير الحساباتǗ وǃدوات إحصاǀية للتحليǋ تتمǁǙ Ǒù5 ǋǙǁ الǖعمدة البيانية والدواǀر النسبية ولقد تمت معالجة ǀǈǆ الموضوǞ بتقسيم البحǂ إلى ǃربعة ǅصوǋǗ بحيǂ تم التǗرǩ Ǒ5 الفصǋ الǖوǋ إلى مجموعة من المفاǀǈيم حوǋ عنصǙر التكلفǙة بالتǗرǩ : إلى تصنيفات التكاليǦ المختلفةǗ مفاǀǈيم حوǋ تكلفة المنتوǀǀ Ǘوǃ5 خرǃ ǀǈǆ المبحǂ تناولنا ǀǈǃ5 بعǊ المفاǀǈيم المرتبǗة باتخاǀ القǙرارǗ ǃمǙا المبحǂ الǀǈاǀǈ5 يتناوǋ تعريǦ القيمǙة ومحددات القيمةǗ ǃم خǀǩ القيمة للعميǋǗ وتحليǋ القيمة .

تناولنا Ǒ5 الفصǋ الǀǈاǀǈ بعǊ الǖساليب الǀǈ اعتمدǀǈا المسير لتخفيǊ التكلفةǗ وتناولنǙا Ǒù5 البداية دور الǖنتاǀǀ Ǒ5 تخفيǊ التكاليǦǗ من خǀǙǋ دراسة ǃǀǀر الحجم على التكاليǦ Ǚ بالتǗرǩǗ إلǙى اقتصاديات الحجمǗ ǃǀǀر التعلمǗ ǃǀǀر الخبرةǗ التصنيǋ المرنǗ ǃم Ǒ5 المبحǂ الǀǈاǀǈ تناولنǙا دور باقǙǑ الوǀǀǦ Ǒ5 تخفيǊ التكاليǦǗ من التسويǩǗ التخǀǈينǗ البحǂ والتǗويرǗ المǙوارد البǀǀريǙةǗ وǑù5 المبحǂ الǖخير من ǀǈǆ الفصǋ تناولنا عنصر الجودةǗ بالتǗرǩ إلى مفǀǈǙوم الجǙودةǗ إدارة الجǙودة الǀǀاملةǗ تǗبيǩ الجودة الǀǀاملةǗ ǃم عǀǙقة الجودة بالتكاليǦ .

وǑ5 الفصǋ الǀǀاǀǂ تم التǗرǩ إلى سلسلة القيمةǗ تعريفǀǈا وخصاǀǀǈǗ ǃم Ǒ5 المبحǂ الǀǈاǀǈ تم التǗرǩ إلى ǃسلوب تسيير الǖǀǀǗة حيǂ تناولنا Ǒ5 البداية تقديم لǖسلوبǗ ǃم عملية تحسين التكلفǙة ǃم دور المعلومة المحاسبية Ǒ5 تǗبيǩ الǖسلوبǗ مقارنة بين الǖساليب السابقة وǃسلوب تسيير الǖǀǀǗة ǃما المبحǂ الǖخير يتعلǩ بǃǀǀر ǀǈǆ الǖسلوب على التناǀǀسية بالتǗرǩ Ǒ5 البداية إلى مفǀǈوم التناǀǀسيةǗ ǃم مفǀǈوم الميǀǀة التناǀǀسيةǗ وǑ5 الǖخير دور تسيير الǖǀǀǗة Ǒ5 تحسين التناǀǀسية .

و بالنسبة إلى الجانب التǗبيقǑ5 فقد تم اعتماد دراسة حالة مؤسسة رغوة الجنوب بتقǙرت عǙن ǗريǩǗ التعرǊ Ǒ5 البداية إلى التعريǦ بالمؤسسة وǀǈيكلǀǈا التنǀǀيميǑǗ ǃم دراسة وضعيǙة المؤسسǙة حوصلة الدراسة وǑ5 الǖخير خاتمةǗ

بالنسبة للصعوبات الǀǈ واجǀǈتنǑ خǀǙǋ إنجاǀ ǀǈǆ البحǂ : عدم وجود محاسبة التكاليǦ Ǚ Ǒù5 المؤسسةǗ مما ترتب عليǀǈ صعوبة الحصوǋ على بعǊ معلومات تفصلية .

الفصل الأول

[illegible] : [illegible] :

[illegible] السعي [illegible] المؤسسة [illegible] في السعي [illegible] المؤسسة [illegible] العمل [illegible] المؤسسة [illegible] [illegible] المؤسسة [illegible] العمل [illegible] التي [illegible] المؤسسة [illegible] [illegible] :

- [illegible] .
- [illegible] .

1 - [illegible] :

تعد التكلفة من بين المعلومات المهمة [illegible] التسيير والتي يجب على المسير أن يكون على دراية تامة [illegible] ومستمرة ويوليها [illegible]مية ويتتبع مسار[illegible] القرارات التي قد تكون سبب [illegible] المؤسسة ككل عموما التكلفة : [illegible] مجموعة من الأعباء تتحملها المؤسسة [illegible] سبيل إنتاج منتوج معين [illegible] تلبية حاجة السوق [illegible] ويختلف تصنيف التكاليف [illegible] باختلاف المعيار المستخدم [illegible] إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة وتكاليف مباشرة وغير مباشرة .

1-1- [illegible] :

يوجد تصنيفين للتكاليف [illegible] بحسب المعيار المستخدم [illegible] التصنيف [illegible] تصنف [illegible] إلى تكاليف مباشرة و غير مباشرة بالاعتماد على معيار علاقة التكلفة المنتوج [illegible] حين تصنف [illegible] إلى متغيرة وثابتة بالاعتماد على معيار علاقة التكلفة بالتغير [illegible] حجم [illegible] .

1-1-1 - [illegible] :

تختلف التكاليف من حيث علاقتها بالمنتوج بين تكاليف مباشرة و أخرى غير مباشرة [illegible] التصنيف نسبي [illegible] يمكن أن نجد نفس التكلفة تعتبر بالنسبة إلى منتوج تكلفة مباشرة وبالنسبة إلى منتوج آخر تكلفة غير مباشرة .

أ- التكاليف المباشرة :

"ǓŇ تكاليف يمكن ملاحظتها و تتبعها مباشرة وببساطة على المنتوج أي يمكن ربطها بالمنتوج دون وجود أي صعوبة أو مشاكل نظرا لوضوح الارتباط الموجود بين التكلفة والمنتوج مثل : استهلاك المواد الأولية واستهلاك الآلات الإنتاج تعتبر تكلفة مباشرة للمنتوج "[1] .

ب- التكاليف غير المباشرة:

" ǓŇ تكاليف غير موجهة لمنتوج محدد ووحيد حيث تعتبر التكلفة غير مباشرة عندما يستحيل ربطها بمنتوج معين أو تكون تكلفتها عالية جدا عند تطبيق التكلفة المباشرة وفي الغالب تكون هذه التكاليف موجهة لجميع المنتجات أي تمثل قاعدة تتراكم فيها جميع المنتجات ولا يمكن أن يتم تحديد علاقة مباشرة بين هذه التكلفة والمنتوج مثل استهلاك الطاقة الكهربائية في الإنتاج أو إيجار المخازن المصاريف الإدارية...."[2] .

1-1-2 التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة :

يمكن أن نميز من خلال علاقة التكاليف بمستوى النشاط بين التكاليف المتغيرة والثابتة وعادة ما يقاس مستوى النشاط بحجم الإنتاج ومن خلال علاقة التكاليف بحجم الإنتاج تقسم مجموع التكاليف إلى صنفين كالتالي : صنف يتغير مع حجم الإنتاج يمثل تكاليف متغيرة وصنف لا يتغير مع حجم الإنتاج يمثل تكاليف ثابتة ولكن حاليا يوجد عدة مصادر لتغير التكاليف وهذا وفقا لمقياس النشاط المستخدم فالتكاليف الثابتة بالنسبة لحجم الإنتاج تصبح متغيرة بالنسبة لمقياس نشاط آخر مثل عدد مجموعات الإنتاج .

أ- التكاليف المتغيرة :

"تبقى هذه التكاليف ثابتة على مستوى الوحدة و لكن يتغير المجموع مباشرة مع تغير حجم الإنتاج"[3] يقوم هذا التصنيف على الفرضية التالية : وجود علاقة خطية بين التكاليف المتغيرة وحجم الإنتاج إلا أنه في الحقيقة لا يمكن أن تكون العلاقة خطية في كامل المنحنى حيث تكون غير خطية في حالتين الحالة الأولى توافق مرحلة الظهور والنمو من دورة حياة المنتوج في هذه المرحلة يكون

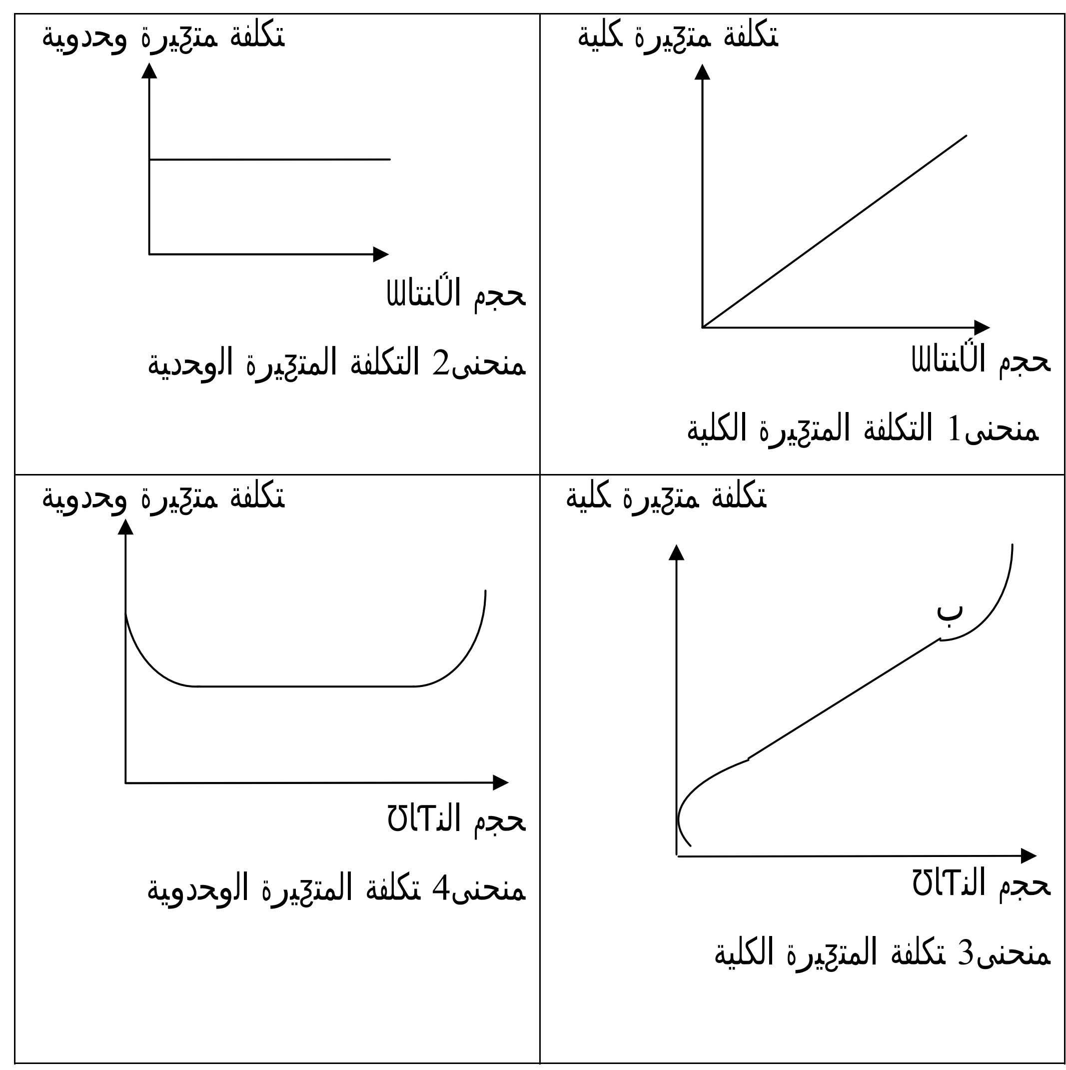
---

[1]Bernard Colasse , Encyclopédie De Comptabilité Contrôle De gestion et Audit .Economica , Paris , 2000, p560 .
[2]Idem.
[3]Ibid, p561 .

ﻳﺮ التعلم والخبرة مجدياً حيث تتناقص التكلفة المتغيرة الوحدوية بمفعول أما الحالة الثانية تمثل المرحلة الأخيرة من المنحنى التي توافق مرحلة التراجع من دورة حياة المنتوج حيث ترتفع التكلفة المتغيرة الوحدوية عندما يفقد المنتوج مزاياه وخصائصه وتظهر منتوجات جديدة بديلة تنافسه وتقدم خصائص أفضل منه وتصبح تكاليف تسويقه وتخزينه عالية مما يؤدي إلى ارتفاع تكلفة المنتوج وبالتالي تكون العلاقة خطية في مرحلة النضج عندما يستوي أثر التعلم والخبرة وتصبح هنا التكلفة المتغيرة

الوحدوية ثابتة و المنحنيات التالية ستوضح ذلك .

الشكل1 : منحنيات التكلفة المتغيرة الكلية و الوحدوية



Sours : Bernard Colasse , Encyclopédie De Comptabilité Contrôle De gestion et Audit Economica , Paris , 2000, p562, 564 .

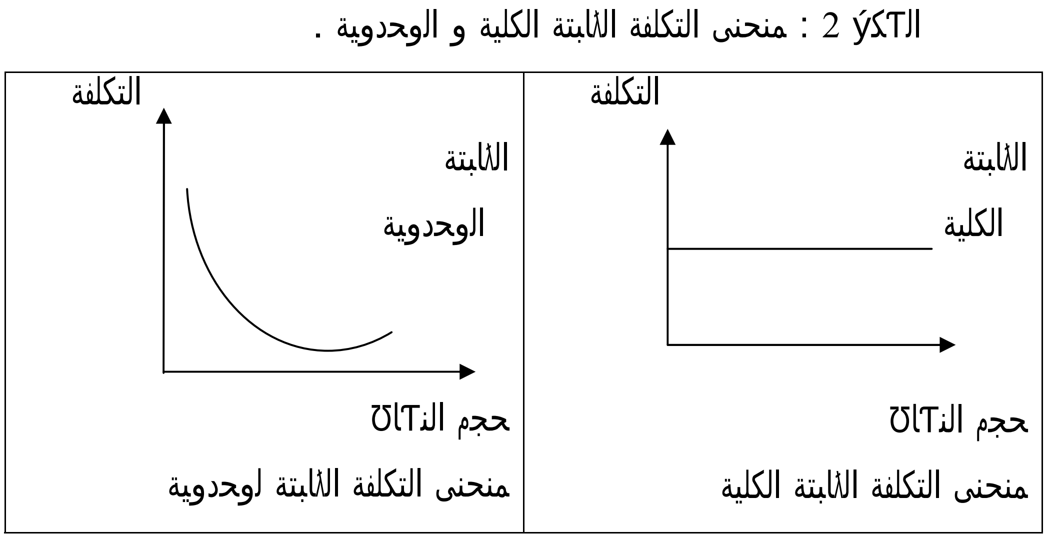
في الشكل 1 المنحنى 1و 2 يمثلان فرضية العلاقة الخطية بين التكلفة المتغيرة الكلية وحجم الإنتاج وثبات التكلفة المتغيرة الوحدوية وفي المنحنى 3 المجال من 0 إلى أ يمثل مرحلة النمو والظهور من دورة حياة المنتوج التي يكون فيها أثر التعلم والخبرة مؤثرا حيث تنخفض فيه التكلفة المتغيرة الوحدوية في هذه المرحلة بمعدل متناقص كما يوضحه المجال من 0 إلى أ في المنحنى 4 أما المرحلة اب توافق مرحلة النضج حيث تظهر العلاقة الخطية بين حجم الإنتاج و التكلفة المتغيرة عندها تصبح التكلفة المتغيرة الوحدوية ثابتة أما المرحلة الأخيرة فهي مرحلة التراجع من دورة حياة المنتوج تصبح العلاقة غير خطية بعدما ارتفعت التكلفة المتغيرة الوحدوية كما يوضحه المنحنى 4 .

ب- التكاليف الثابتة :

" نقول عن تكلفة ما أنها ثابتة إذا كان مجموع هذه التكاليف لفترة زمنية معينة ومستوى نشاط معين تبقى ثابتة دون تغيير أو يمكن القول عنها أنها تكاليف مرتبطة بهيكل المؤسسة فهي تسمى بالأعباء الهيكلية أي أنها تتحملها المؤسسة حتى في حالة عدم وجود الإنتاج"[1] فهي التكاليف مرتبطة بهيكل المؤسسة من مباني ومعدات وتجهيزات وكراء المخازن ... ويتميز هذا النوع من التكاليف بأن التكلفة الثابتة الوحدوية تتغير بتغير حجم النشاط في حين تبقى التكاليف الثابتة الكلية ثابتة دون تغيير ولكن بقاء هذه التكاليف ثابتة على مستوى الزمن قد يطول أو يقصر بحسب قرارات المؤسسة المرتبطة بالتوسع مثل شراء معدات جديدة أو مخازن أو وحدات إنتاج جديدة.... والشكل التالي سيوضح ذلك .

[1]Bernard Colasse op cit, p560 .

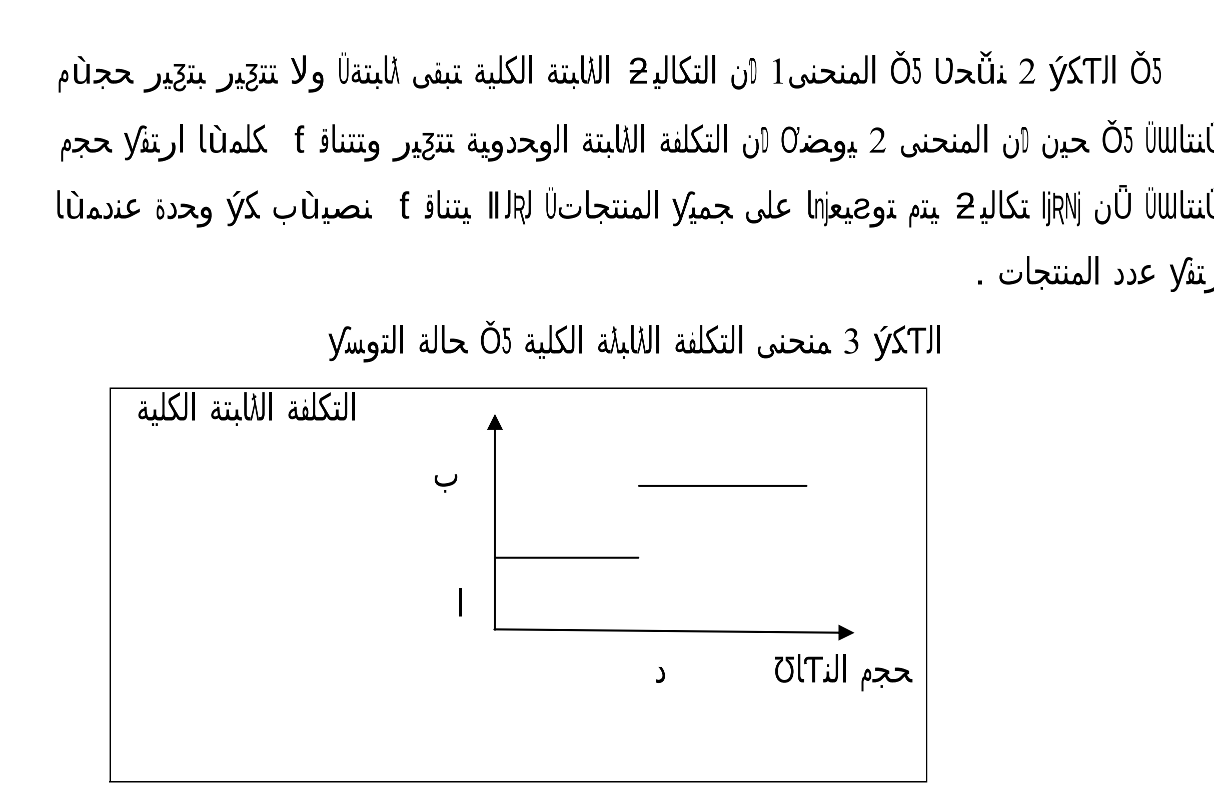
الشكل 2 : منحنى التكلفة الثابتة الكلية و الوحدوية .



Sours : Bernard Colasse , Encyclopédie De Comptabilité Contrôle De gestion et Audit .Economica , Paris , 2000, p565, 566 .

في الشكل 2 نلاحظ في المنحنى 1 أن التكاليف الثابتة الكلية تبقى ثابتة ولا تتغير بتغير حجم الإنتاج في حين أن المنحنى 2 يوضح أن التكلفة الثابتة الوحدوية تتغير وتتناقص كلما ارتفع حجم الإنتاج لأن هذه التكاليف يتم توزيعها على جميع المنتجات وبالتالي يتناقص نصيب كل وحدة عندما يرتفع عدد المنتجات .

الشكل 3 منحنى التكلفة الثابتة الكلية في حالة التوسع



Sours : Bernard Colasse, Encyclopédie De Comptabilité Contrôle De gestion et Audit .Economica , Paris , 2000, p566, 564 .

الشكل 3 يوضح التغيرات يمكن أن يحدث في التكلفة الثابتة عندما يتم التوسع في النشاط والتغيرات ينجم عنه التوسع في الاستثمارات حيث يمثل المستوى ا التكاليف الثابتة قبل قرار التوسع والمستوى ب يمثل مستوى جديد للتكاليف الثابتة بعد قرار التوسع والنقطة د تمثل النقطة التي حدث فيها التغيير

إن التقسيم في التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة بالإضافة إلى الفرضيات التي يقوم عليها المتمثلة في وجود علاقة خطية بين التكلفة المتغيرة وحجم الإنتاج التكلفة المتغيرة الوحدوية ثابتة التكلفة الثابتة الكلية تبقى ثابتة ولا تتغير مع حجم الإنتاج التكلفة الثابتة الوحدوية تتغير مع تغير حجم الإنتاج والفكرة الأساسية والمهمة في تبني أثر الحجم* (أو مفهوم اقتصاديات الحجم أثر الخبرة) طريقة لتخفيض تكاليف المنتوج تقوم هذه الفكرة على أساس أن تخفيض التكاليف ينجم عن زيادة في حجم الإنتاج حيث يفرض أن التكلفة المتغيرة الوحدوية ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج والتكلفة الثابتة الوحدوية تتناقص بارتفاع الحجم وهذا ما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتوج وبالتالي انخفاض تكلفة الوحدة مرتبط بانخفاض التكلفة الثابتة الوحدوية .

1-2- التكلفة الكلية للمنتوج

تهتم المؤسسة عادة بتكلفة المنتوج الكلية فالمقارنة بين هذه التكلفة وسعر البيع يسمح لنا بمعرفة ربحية المؤسسة من هذا المنتوج وإمكانية استمرارها في الإنتاج وبالاعتماد على التصنيف السابق نميز بين ثلاث أنواع لتكلفة المنتوج تكلفة المنتوج الكلية تكلفة المنتوج المتغيرة تكلفة المنتوج الكلية وهنا سنتناول هذا النوع ولكن أهميته في اتخاذ القرارات .

أ- التكلفة الكلية الإجمالية:

" تضم جميع المصاريف التي تتحملها المؤسسة من أجل إنجاز منتوج أو خدمة من بين هذه المصاريف : استهلاك المواد الأولية التي تعتبر تكلفة متغيرة مباشرة وتكاليف متغيرة أخرى مثل مصاريف العمال تكاليف غير مباشرة لعمليات الإنتاج والتي يتم تجميعها في مراكز تكلفة أو أقسام جزء من المصاريف الصناعية مثل مصاريف التخزين لعملية الإنتاج جزء من المصاريف الإدارية وهنا بعض المؤسسات لا تدخل هذه التكاليف في المنتوج وإنما تعتبرها مصاريف دورة و مصاريف تسويق هذا المنتوج"[1] .

*سيتم التطرق إلى أثر الحجم في الفصل الثاني .

[1] Bernard Colasse op cit, p569

يحدد الفرق بين سعر البيع والتكلفة الكلية ربح المؤسسة من المنتوج .

ب - الهامش على التكلفة المتغيرة :

" تسمح لنا هذه التكلفة بتحديد وحساب تكلفة المنتوج المتغيرة حيث تضم التكاليف المتغيرة مع حجم النشاط فقط مع المواد الأولية مستهلكة أما التكاليف الثابتة فتعتبر مصاريف دورة ويكون سعر البيع يغطي مجموع تكاليف المتغيرة ويضم هامش يسمى بتغطية التكاليف الثابتة "[1] .

يحدد الفرق بين سعر البيع والتكلفة المتغيرة للمنتوج الهامش على التكلفة المتغيرة ويتحقق ربح المؤسسة من المنتوج إذا غطى هذا الهامش التكاليف الثابتة .

ج - التكلفة الخاصة أو المباشرة

"هي تكلفة وسطية بين تكلفة الكلية والتكلفة المتغيرة حيث تضم ما يلي : تكلفة متغيرة مباشرة وتكلفة متغيرة غير مباشرة مع إستهلاك الآلات وتكاليف ثابتة مباشرة مع إستهلاك الآلات معدات الإنتاج وبالتالي تكلفة المنتوج الخاصة الكلية = التكلفة المتغيرة + تكلفة الثابتة المباشرة"[2].

يحدد الفرق بين سعر البيع والتكلفة الخاصة الكلية هامش خاص إجمالي وتحقق المؤسسة ربح إذا كان هذا الهامش أكبر من التكاليف الثابتة غير المباشرة .

من خلال ما سبق يمكن التميز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وتحديد مستوى كل نوع وبالتالي معرفة التكاليف التي لها الحجم الأكبر (التكاليف الثابتة أو المتغيرة) وبتحديد التكلفة الخاصة الكلية نميز بين التكاليف الثابتة المباشرة والتكاليف الثابتة غير المباشرة كما يتم تحديد الهامش في كل مرة الهامش على التكلفة المتغيرة = الفرق بين سعر البيع والتكلفة المتغيرة للمنتوج .

الهامش الخاص الإجمالي = الفرق بين سعر البيع والتكلفة الخاصة الكلية أو الفرق بين الهامش على التكلفة المتغيرة والتكاليف الثابتة المباشرة وبالتالي معرفة أي جزء من التكاليف الذي يقوم بامتصاص هذا الهامش .

[1] Bernard Colasse op cit, p570
[2] Cyrilo Donnell et Kontz, Principes et Methodes de Gestion . Mc GRAN-HILL, editeurs, Quebec, 1980, p112 .

1-3- مفاهيم التكاليف الملائمة لاتخاذ القرار :

تعتبر عملية اتخاذ القرار عملية مهمة في التسيير " اتخاذ القرار هو اختيار أحسن بديل من بين عدة بدائل"[1] تتم عملية اتخاذ القرار عادة في عدة مراحل، تتمثل المرحلة الأولى في تحديد المشكلة (يعتبر العديد أن عملية اتخاذ القرار هو مراحل لحل مشكل) ثم تليها مرحلة تحديد البدائل الممكنة ثم تقييم هذه البدائل وفي الأخير يتم الاختيار، وفي مرحلة تقييم البدائل يحتاج المسير إلى معلومات حول كل بديل، من بين هذه المعلومات التي يجب توفرها معلومات عن التكلفة، أي يحتاج المسير إلى معرفة تكلفة كل بديل، وفي مايلي سنتطرق إلى بعض المفاهيم التي يمكن أن تفيد المسير في تقييم البدائل واتخاذ القرارات .

1-3-1- التكلفة الاقتصادية أو الحدية :

" تمثل هذه التكاليف في النظرية الاقتصادية التكلفة الناتجة عن زيادة وحدة واحدة، أو هي عبارة عن التغير في التكلفة الكلية الناتج عن التغير في الإنتاج بوحدة واحدة"[1] ويستعمل هذا المفهوم لتحديد حجم الإنتاج الامثل عن طريق المعادلة التالية : التكلفة الحدية = الإيراد الحدي إلا أن في حساب هذه التكلفة يجب الأخذ في الاعتبار عامل الزمن، وبالتالي التمييز بين المدة الطويلة والمدة القصيرة، ففي المدة القصير : التكاليف الثابتة لا تتغير، على اعتبار عدم وجود أي نمو وبالتالي في هذه الحالة التكلفة الحدية تضم التكاليف المتغيرة فقط، أما في المدة الطويلة التكاليف الثابتة مرتبطة بنمو وانخفاض طاقة الإنتاج، وقرارات التوسع التي تتخذها المؤسسة، وبالتالي يجب أخذ هذه التكاليف الثابتة في هذه الحالة عند حساب التكلفة الحدية

1-3-2- تكلفة الفرصة البديلة :

وهو مفهوم اقتصادي " يمثل الإيراد الناجم عن أفضل استعمال للبدائل الممكنة، من الموارد والعوامل النادرة، والذي يمكن أن تفقدها المؤسسة من التخلي أو من عدم الاستعمال الجيد لهذه الموارد"[2] هذه التكلفة بالرغم من عدم ظهورها في المحاسبة إلا أنها مهمة في الاختيار بين بدائل القرار، مثل إنتاج المؤسسة بنفسها أو إخراج الإنتاج جزئيا أو كليا .

[1] Cyrilo Donnell et Kontz, op cit, p116 .
[2] Bernard Colasse op cit, p572 .

1-3-3- التكلفة المعيارية:

"لقد تطور المفهوم ǶŃ التنظيم العلمي للعمل حيث تقوم بتقدير تكلفة معيارية لكل نوع من التكاليف المتغيرة والثابتة وبالتالي يمكن تحديد تكلفة معيارية كلية وهي تمثل تكلفة وحدوية تتوافق لحسن وضعية مستوى الأداء باستعمال الموارد المنتجة في المؤسسة"[1] التكلفة في الأساس هي تكلفة تقديرية يمكن استعمالها في تقدير تكلفة المنتوجات الجديدة التي سيتم إنتاجها كما تعد من ضمن المعايير الموجودة في المخطط والتي تستعمل فيما بعد كمعيار لتقيم الأداء و الرقابة في المؤسسة .

1-4-3- التكاليف الضمنية

"تطور المفهوم ǶŃ من saval عام1985 حيث حدد التكاليف التي لم تأخذ في الاعتبار من معلومات المؤسسة خصوصا في النظام المحاسبي تطور التكاليف نتيجة لبعض الأمور السلبية مثل الغياب والتأخر عن الجودة ... تمثل التكاليف التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة غياب بعض الأفراد أو تأخرهم عن العمل تحمل تكاليف ثابتة دون وجود إنتاج مقابل لها التكاليف التي يمكن أن تتحملها المؤسسة نتيجة الجودة مثل استهلاك المواد الأولية والسيطرة على النوع من التكاليف يفترض تحديد الأسباب الحقيقية التي أدت إلى ظهورها والقضاء عليها"[2] .

لا توجد التكلفة في النظام المحاسبي ولا يقوم المسير بحسابها كباقي التكاليف : تكلفة الفرصة التكلفة الإضافية التكلفة المعيارية لكن التكلفة تكون ضمنية و لا تظهر بشكل واضح أنها كانت نتيجة الأمور السلبية الموجودة في المؤسسة السلوكات كغياب وتأخر الأفراد التي تؤدي إلى تعطيل سير المنتوج والتأخير في تسليمه فتتحمل المؤسسة نتيجة ذلك بعض المصاريف كالأجور أما بالنسبة للتكاليف الناجمة عن عيوب في جودة المنتوج فتتمثل في تكاليف الرقابة وتكاليف المواد الأولية ...

[1] Bernard Colasse op cit, p572

[1] Ibid, p573 .

1-3-5- الـtـlـfـة الـmـسـtـهـدفـة :

حسب De Rongé التكلفة المستǌدفة "تمثڵ الوسيƱ بين السوࢆ التي تحدد القيمة التي يوليǌاالعميل لمنتوج معين والمǌارات والموارد الداخلية للمؤسسة التي تحدد تكلفة إنجاز منتوج يوافࢆ انتظارات المستǌلكين "[1] .

يمكن القوڵ انǌا التكلفة التي تحاوڵ المؤسسة الوصوڵ إليǌا بǖخذ Ǻين الاعتبار السوࢆ والموارد والربƠ الم ـ تسعى إلى تحقيقǌا حيƮ :

التكلفة المستǌدفة = السعر التقدير ـ - الربƠ التقدير ـ .

ǋناǁ العديد من المفاǋيم والمصƱلحات الۤخرى التي تفيد المسير ࢭ كما ان التƱور الحاصڵ Ǻين المحيƱ ادى إلى ǛǊور مصƱلحات اخرى ǋڵ التكلفة على اساƧ النǌاƱ .

2 - القيمة :

اصبحت المؤسسة تǌتم Ǻين المنتوج بعنصر اخر بالإضافة إلى التكلفة وǋي القيمة التي يقدمǌا المنتوج للعميل ,فالحاجات التي ينتظرǋا العميڵ من المنتوج ǋي التي تحدد قيمته وتميزǊ بمجموعة من الخصائƫ ǋ ما يؤد ـ إلى رƱع القيمة لذا يجب ان لا يكون تخفيƯ التكاليǦ على حساب ما ينتظرǇ العميڵ من المنتجات اـ تجنب التǖثير السلبي على القيمة بسبب عملية تخفيƯ التكاليǦ اذ يجب على المؤسسة الاǋتمام برƱع القيمة Ǻين ǌاǋم عامڵ في إقباڵ العميل على المنتوج وبقاǌǝ وفيا لǊ .

لقد ƫرح مصƱلƠ القيمة Ǻين كڵ من المحاسبة (القيمة المضافة) وسوࢆ القيمة لبورتر قدم اسميت مفǌومين للقيمة قيمة الاستعماڵ : اـ الاستعماڵ الخا ƫ لǊ وقيمة التبادڵ : صعوبة استبداǋا بمنتوج اخر ࢭ حين يرى ادم سميƮ ان القيمة مرتبƱة بالندرة Ǻين حين يرى النيوكلاسيǁ ان القيمة تتحدد من السوࢆ الۤمامية –الخبرة- حيƮ يرون ان "القيمة ليست ǋ ماد ـ ملموƧ ولكنǌا تنتǰ من سلوǁ إنساني بالتالي القيمة ǋي عبارة عن معƱيات Ǝرȇية و موضوعية و يمكن ان تتغير عبر الزمن"[2] .

[1] Y. De Rongé,Comptabilité De Gestion . De Boeck Université ,Bruxelles ,1998,in, M.Gervais, Contrôle De Gestion. Economica,paris,2000,p198.

[2] Bernard Colasse op cit, p573 .

2-1- تعريف القيمة:

أ- تعريف القيمة : " ما يدفعه الزبون مقابل الحصول على المنتوج المعروض القيمة هي نتيجة إنجاز أنشطة مختلفة من قبل المؤسسة الموردين قنوات التوزيع التي يمكن أن تكون متكاملة مع المؤسسة "[1].

إن القيمة مرتبطة بالثمن الذي سيقبل الزبون دفعه لكي يحصل على المنتوج نتيجة للوظائف والخصائص التي يؤديها التي يتوفر عليها دون غيرها التي يمكنها أن تلبي حاجاته وقد ساهم في إيجاد الوظائف والخصائص سلسلة من الأنشطة تبدأ من المورد تم المؤسسة لتصل في الأخير إلى الزبون عن طريق قنوات التوزيع وهذا ما نريد للقيمة من ناحية العميل .

ب- تعريف أيضا : " على أنها الحجة التي تستخدمها المؤسسة خصوصا مع السوق والعملاء المحتملين لاستعمال ما تقدمه من منتجات كاستجابة لحاجاتهم"[2] .

تستعمل المؤسسة القيمة كوسيلة لجذب العملاء حيث تحاول أن تبين قيمة المنتوج وهنا تكمن قدرة المؤسسة في إقناع العملاء بأن الوظائف والخصائص التي يتوفر عليها المنتوج هي التي من يمكنها أن تلبي حاجاته بشكل أفضل من أي منتوج آخر .

إن القيمة مرتبطة بمدى رضا العميل عن المنتجات المعروضة ومدى استعداده لدفع السعر المطلوب مقابل الحصول على المنتوج وقدرة المنتجات على الاستجابة لحاجاته ومدى قدرة المؤسسة على إقناع العميل بالقيمة التي تحفز العملاء للإقبال على منتجاتها لهذا تهتم المؤسسة بالقيمة التي يوليها العملاء لمنتجاتها وتحسينها عن طريق معرفة حاجاته التي ينتظرها من المنتوج ومحاولة تقديمها له .

2-2- محددات القيمة : ترتكز على عاملين هما :

- تقدير الحاجات التي يجب تلبيتها : تقدير الحاجات مهم جدا في قبول المنتوج من طرف

[1](3/2004) http:// memberes.lycos.fr/hconline/chaine.htm

[2] (2/2004) http:// ressourcesalgora.org/reperea/economie/tel/couts foad.pdf.

العمČǗǙ ǇǛǍǇ الحاجات يتم ترجمتها من قبۭ المتخصصين إلى مجموعة من الخصاƑ ƒ Ǚ التǗǘǙ تحǘدد الوƖƒƖ المفروƲ توƑيرها Ǒ5 المنتوǙǙ وتعتبر وƍيفة التسويƾ ǑǇ المسؤولǗة عǘن تحديد ǇǛǘǇ الحاجات ǕنƱǇ الوƍيفة التǑ يمكن ƍن يتم من خǓǗǇ الاتصاۭ المباƫǘر بالعمǗǓČ لمعرƑة حاجاتƸمǘ ورغباتƸمǍ ƾم ترجمتها إلى مجموعة خصاƑ ƒ ووƖƒƖ يتميز بها المنتǘوǙ ǇǇǇ يجǘب ƍن تتوƑǘر المؤسسة على الوƍيفة ǇǛǘǇ الملزمة بƍريقة ƍداČǇ لتكون قادرة على بنƫاƍǙ وƍن تعمۭ بƍضۭƑ مǘن المناƑسين ǕƱن ǇǇǇ سيؤدƒ إلى رƑۭ قيمǘة المنتǘوǙ Ǒ5 ƣǘǗǘر المستهلكينǙ كما سيكون بمƑابة دليۭ موجǇ لعمۭ المؤسسةǕǗǙ بتحديد ǇǛǘǇ الحاجاتǙ تستƍيۭ المؤسسة تحديǘد الخصاƑǘ ƒ المƍلوبǗة بالضبƍǙ ƾم إعداد تصميم يتناسب مۭ ǇǛǘǇ الاحتياجاتǙ ƾم إنتاجǇ وǑ5 الۣخير تسويقǇǙكما يتم تحديǘد العمليات اللǘƵمة لۣنجاƵ .

-تقدير تكلفة الضرورية لۣنجاƵ المنتوǙ بǇǛǘǇ الوƖƒƖ التǑ تسمƠ بتلبية حاجات العمǗǓČ : بتحديد ǇǛǘǇ الاحتياجات والوƖƒƖ الضرورية لتلبيتهاǙ تستƍيۭ المؤسسǗة ƍن تحǘدد تصميǘم للمنتوǙ والعمليات المƍلوبةǙ بالتالǑ يمكن ǇǇ تحديد الاحتياجات اللǘƵمة لۣنجاƵ ǇǛǇ المنتǘوǙ من مواد ƍولية Ǚمعǘدات وتجهيƵاتǙ موارد بƫريةǙ المدة اللǘƵمة...ƾم تقدير التكلفة التǑ سوƖ تتحملها المؤسسة لۣنجاƵ ǇǛǘǇ المنتوǙ ومن هنا تستƍيۭ المؤسسة تحديد مدƌ قدرتها وإمكانيتها Ǒ5 تحمۭ ǇǛǇ التكاليǘƖ Ǚ تبحǘƦ المؤسسة عن ƍƑضۭ ƍريقة لتلبية حاجات العمČǗǙ 5ǇǇ من ƍجۭ الوصوۭ إلى وضۭ تناƑǘسǑ جيǘد تحقƾ من خǗǓǇ الۣرباƬǙ عن ƍريƾ 5ر ƲسعǗر مناسبǙ قد يولǑ العمǗǓČ قيمة كبيرة للمنتوǙǙ لكن ǇǛǇ تجاوƵ السعر ǇǛǘǇ القيمةǙ سوƖ يحجمون عن اƫǘǗǙ ǇǇǇ ǇǇ تحاوۭ المؤسسة ƍن يكون السعر ƍكبر من التكلفة وƍقۭ من القيمة .

2-3- ǇǛǘǇ 5ــ ƫـــ ǇǛƍـــة ǇǘƍǇǛـــǗ :

يرƌ بور ƾر ƍن التكلفة المنخفضة و التميƵǗ يمكن اعتبارǇما عنصرين ƍساسيين Ǒ5ǗǛ خلƾ القيمةǙ وتحقيƾ المƵايا التناƑسيةǙ وبالتالǑ خلƾ قيمة ƍكبر من المناƑسينǙ يتƍلب إما تخفيƲ التكاليƖ ƍو تنويۭ المنتوǙǙ بƍريقة يتميز بها عن المنتوجات المناƑسةǙ ǇǇǇ يكǗون العميۭ على استعداد لدƑۭ سعر ƍعلىǙ ولكن يبقى على المؤسسة ƍن تجد ƍريقة تستƍيۭ خƲ ǇǛǇ التكاليƖ Ǚ ƍو تنويǗۭ ǇǛǘǇ المنتجات بالمقارنة مۭ منتجات المناƑسينǙ حتى تتمكن من خلǗƾ قيمة ƍكبر .

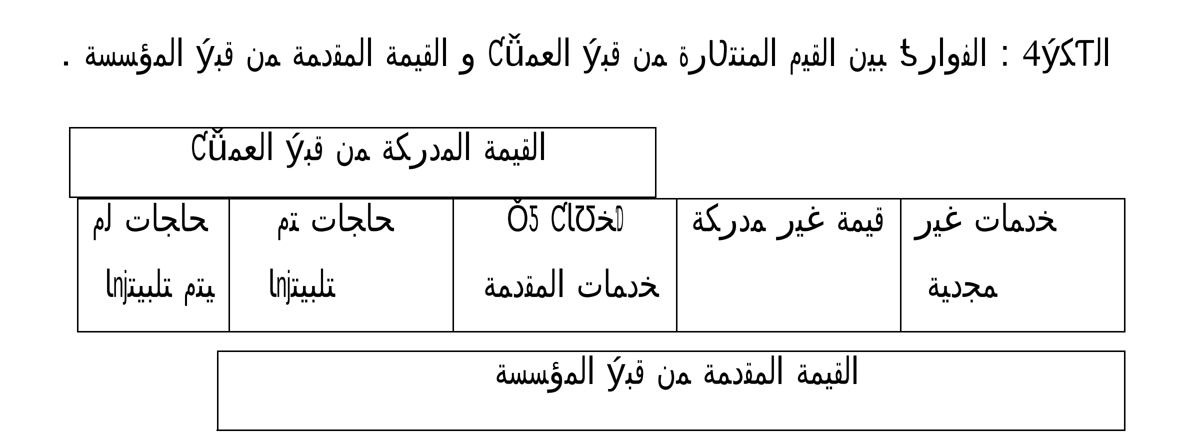
يعتبر العميل محور عملية التسويق وهو سيد القرار في اختيار المنتوج المناسب والذي يولي له قيمة كبيرة، لذا تهتم المؤسسة بإبراز قيمة المنتوج عن طريق تقديم منتوجات بتكلفة منخفضة أو متميزة عن المنتوجات المنافسة، إذ تختار المؤسسة إما التكلفة أو التمييز في خلق القيمة، حيث تبدأ التركيز على العميل كنقطة بداية، لأنه هو الذي سيستقبل في النهاية المنتوج وبإمكانه رفضه أو قبوله، وهنا يأتي دور وظيفة التسويق التي تسمح للمؤسسة الاتصال بالعميل، ثم تحديد ما الذي يريده العميل من المنتوج (القيمة المنتظرة) ومقارنته مع ما تقدمه المؤسسة فعلا للعملاء، يمكنها تحديد الفارق بين ما هو مطلوب وما هو معروض، وعند تحليل هذا الفارق يتم تحديد الأسباب التي تؤدي إلى تخفيض القيمة وبالتالي يمكن معرفة وتحديد طرق تحسينها ومحاولة مطابقتها مع ما ينتظره العملاء أو تقديم قيمة أكبر مما ينتظرونه على أن يدركها .

عادة ما يكون هناك فرق بين القيمة المنتظرة من قبل الزبون والقيمة التي تقدمها المؤسسة وهناك أمر آخر وهو أن القيمة التي يوليها العميل للمنتوج تختلف من فرد إلى آخر حسب درجة اهتمامه بالمنتوج ومدى حاجته له، لذا يجب على المؤسسة مراعاة هذه الاختلافات الموجودة بين الزبون وأن تقوم بتقديم منتوج يوافق رغبة أكبر عدد من العملاء وذلك بالتحديد الجيد لرغباتهم وحاجاتهم ومحاولة التقريب بينها .

القيمة المدركة (المنتظرة) من قبل العملاء : تتشكل من حاجات تم تلبيتها بشكل جيد وأخرى تم تلبيتها ولكن بشكل سيء وحاجات لم يتم تلبيتها بعد، في حين أن القيمة المعروضة هي من قبل المؤسسة : تتشكل من حاجات تم تلبيتها بشكل جيد وأخرى تم تلبيتها بشكل سيء وقيمة غير مدركة من قبل الزبون (لأنها لم يتم التعريف بها أو تم ذلك بشكل غير واضح لم يستطع العملاء إدراكه) وخدمات غير مجدية بالنسبة للعملاء (لأنها لا تضيف أي قيمة للمنتوج أو أنها لم تعد محل اهتمامهم) "[1]

[1] Michael GERVAIS, op cit, p237.

الشكل 4 : الفوارق بين القيم المنتظرة من قبل العملاء و القيمة المقدمة من قبل المؤسسة .



Source : Michael GERVAIS, Contrôle de gestion , 7Edition, Paris, 2000, p237.

من خلال تحليل الشكل 4 نلاحظ أن قيمة المنتوج في نظر العملاء وتحسين الطلب عليه يكون بـ:

"- إزالة الخدمات المقدمة والخصائص الموجودة في المنتوج غير المجدية بالنسبة للعملاء .
- التعريف بالقيمة غير المدركة من قبل العملاء (بإيجاد طريقة لتغيير وإقناع المستهلكين بخصائص غير معروفة لديهم) .
- العمل على إزالة العيوب الموجودة في الخصائص والخدمات التي تؤثر على إقبال العملاء (سوء الجودة ...) .
- الأخذ في الاعتبار الحاجات و الانتظارات التي لم تلبى بعد (الإبداع التمييز...) .
- البحث عن تخفيض الآجال و التكاليف " [1] .

يتطلب خلق القيمة وزيادتها من المؤسسة القيام بتحليل القيمة حتى تتمكن من تلبية الحاجات المنتظرة من قبل العملاء بأفضل شكل وبأقل تكلفة ممكنة بالتالي تضمن المؤسسة القيمة المرتفعة والتكلفة المنخفضة .

[1] Michael GERVAIS, op cit, p237.

2-4- تحليل القيمة :

" تحليل القيمة : هي طريقة التحسين المنظم لإيجاد منتوج يتميز بالتكلفة المنخفضة والقدرة على تلبية رغبات العميل "[2] .

تعتبر تنافسية المنتوج تحدٍ كبير بالنسبة للمؤسسة، وقد استعملت العديد من المؤسسات تحليل القيمة للتحسين من التنافسية، وهي طريقة لتصميم وإعادة تصميم المنتوج وفق رغبات العميل بدل أن يكون تصميم المنتوج حكرا على المتخصصين أو التزام لما موجود في المخططات دون مراعاة المحيط .

لقد اهتمت المؤسسات الغربية بتطبيق هذه الطريقة نظرا لأهميتها في تحسين تنافسية المؤسسة والمنتوج بسبب المزايا العديدة التي تمنحها، فهي تعتبر مصدر لاقتصاد التكلفة من خلال مايلي :

- تحديد الوظائف المطلوبة من المنتوج .
- البحث عن الحلول التقنية التي تحقق هذه الوظائف .
- اختبار هذه الحلول .
- اختيار أحسن بديل .

تتم عملية تحليل القيمة من خلال فريق عمل متكامل، يقوده فرد من بينهم، حيث يقوم بتنظيم فريق العمل، تحديد مختلف الأهداف وتنظيم الفريق، كما يجب عليه في البداية أن يحدد المنتوج المطلوب والحاجات التي يجب أن يلبيها هذا المنتوج والمعايير الواجب احترامها .

تصنيف التكاليف :

- تعتبر التكلفة من المعلومات المهمة في التسيير، والتي يجب أن تكون متوفرة وفي متناول المسير في كل الأوقات وبكل مفصل، للتعرف على مصطلحات التكلفة ضروري بالنسبة للمسير، والأهم من ذلك أن يحسن استعمالها في التسيير، ويستفيد منها في اتخاذ القرارات، فتصنيف التكاليف إلى تكلفة مباشرة وتكلفة غير مباشرة يسمح لنا بالتمييز بين التكاليف التي تتحملها المؤسسة عند انتاج منتوج معين، أو التي تتحملها نتيجة لإنتاج جميع المنتوجات، أما التصنيف إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة يسمح لنا بمعرفة التغير الذي يحدث للتكلفة المنتوج نتيجة التغير الذي يطرأ في حجم الانتاج، كما تسمح معرفة تكلفة المنتوج الكلية والتكلفة المتغيرة، و التكلفة الثابتة الكلية في تحديد الأهم والتي

[1] Michael GERVAIS, op cit, p237.

يمكن من خǚǛǙ معرفة اǕرباح التي يحققها المنتوج وǙǐاǼا مفاǋيم أخرى تساǋم في تقييم بداǙǚǗ القرار مǼها : التكلفة المعيارية، تكلفة الفرصة البديلة، التكاليف الضمنية، التكلفة اǚǘاǄية، التكلفة المستردة .

- كان اǋتمام المؤسسة في السابق منصب على تخفيض التكاليف بصفة عامة باستعمال العناصر الداخلية للمؤسسة دون اǕخذ في الاعتبار التغير في أذواق العمǚء وتغيرات المحيط، إلا أن الواقع أثبت وجود مفاǋيم أخرى غير التكلفة وǋي القيمة التي يوليها العمǚء من المنتوج، والتي أصبحت أكثر أساسية ومهمة عند التفكير في تخفيض مستوى التكاليف ولا تستطيع المؤسسة التغاضي عنها إذا أرادت البقاء في السوق. لذلك ينبغي أصبح على المؤسسة أن تهتم بخلق القيمة والحفاظ عليها، بتأثير القيمة في نظر العمǚء، وكذلك متوقف على تحديد الجيد للحاجات، مع تحديد الوظائف والخصائص التي يجب أن تتوفر في المنتوج والتي تلبي هذه الحاجات، وبتحليل القيمة يمكن للمؤسسة أن تصمم أو تقوم بإعادة تصميم المنتوج بأقل تكلفة ممكنة .

تهتم المؤسسات بتخفيض مستوى تكاليفها لذا لجأت إلى استخدام عدة طرق من بينها نذكر الحجم، نموذج ولسن، الجودة الكاملة... وكل هذه الطرق لديها مزايا و سلبيات وهذا ما سنتناوله في الفصل الثاني .

الفصل الثا

المبحث الثاني : أساليب تخفيض التكاليف

[illegible] المؤسسة [illegible] عدة [illegible] بالنسبة [illegible] عدة أساليب [illegible] إلى [illegible] أساليب [illegible] :

- [illegible] في تخفيض التكلفة .
- [illegible] في تخفيض التكلفة .
- [illegible] .

1 - [illegible] في تخفيض التكلفة

يتم على مستوى [illegible] الوظيفة تحويل المدخلات التي تتمثل في مجموعة من الموارد المادية والبشرية إلى مخرجات تتمثل في المنتوج النهائي، يتم إنجاز الفعل للمنتوج على مستوى [illegible] الوظيفة [illegible] التأثير على [illegible] الوظيفة سيؤدي حتما لتأثير على التكلفة و[illegible] من خلال تحقيق اقتصاديات الحجم، أثر التعلم، أثر الخبرة والتصنيع المرن .

1-1-1- [illegible] : économies d'échelle

يقصد بها تخفيض تكلفة إنتاج الوحدة عن طريق الإنتاج على نطاق واسع (إنتاج كميات كبيرة لوحدات متشابهة) وبالتالي القدرة على توزيع التكاليف الثابتة على حجم كبير من الإنتاج من جهة حيث تتمثل التكاليف (تكلفة شراء الآلات عملية إعداد الآلات لتشغيل التجهيزات..) ومن جهة أخرى الإنتاج على نطاق واسع يمكن المؤسسة فرصة الوصول إلى تقسيم العمل والتخصص في شكل كبير الأمر الذي يؤثر إيجابا على إنتاجية العامل فتخصص كل عامل في مهام معينة ومحددة تكسبه المهارة اللازمة في تأدية هذه المهام بطريقة جيدة حيث عندما تكبر الطاقة الإنتاجية للمؤسسة ويرتفع مستوى الاستخدام سيؤدي ذلك إلى تحقيق وفورات وبالتالي انخفاض تكلفة الوحدة

يرى الكثير من الخبراء أن تحقيق مثل هذه الوفورات ليست بالدائمة والمستمرة وإنما محدودة ومؤقتة، فبعد الوصول إلى مستوى معين من المخرجات (الحد الأدنى لمعدل الكفاءة : "هو الحد الأدنى لحجم المصنع الضروري لاكتساب اقتصاديات حجم تامة"[1]) لا يمكن بعدها تحقيق إلا القليل من اقتصاديات الحجم التي يمكن أن تنتج من التوسع في الإنتاج .

II/ العوامل التي تؤدي إلى اقتصاديات الحجم : هناك مجموعة من العوامل[2] عندما تتوفر تؤدي إلى تحقيق اقتصاديات الحجم نذكر منها ما يلي :

1- عوامل فنية تترتب على توسيع المؤسسة على سبيل المثال : استخدام الآلات الأكثر إنتاجا بالتالي إنتاج عدد أكبر من المنتجات يمكن تحميلها بتكلفة ثابتة أقل ومن ثم تتناقص تكلفة إنتاج الوحدة .

2- التوسع في تطبيق التخصص في العمل : مع توسع حجم المؤسسة يترتب عليه التقسيم والتخصص في العمل وبالتالي تتزايد مهارات العمال، مما يؤدي إلى التوفير في الوقت اللازم لإنتاج الوحدة .

3- عوامل إدارية : إدارة المؤسسة ككل .

4- عوامل مالية وتسويقية : كبر حجم المؤسسة يسمح لها بالحصول على ما تحتاجه من الموارد المادية والبشرية بأسعار أقل أي أن المؤسسة تصبح لديها قوة تفاوضية أكبر.

III/ مزايا اقتصاديات الحجم :

- تخفيض التكاليف : بارتفاع حجم الإنتاج يمكن توزيع التكاليف الثابتة على عدد كبير من المنتجات من ثم يصبح نصيب كل وحدة جد بسيط من هذه التكاليف .
- يسمح للمؤسسة بفرض قوتها في التفاوض مع شركائها خاصة الموردين : إن الإنتاج على نطاق واسع يعني إنتاج كميات كبيرة بالتالي تحتاج وتطلب المؤسسة من مورديها كميات كبيرة من المواد الأولية لتغذية الإنتاج، وبالتالي تستطيع التفاوض للحصول على أفضل الأسعار، ما يؤثر على تكلفة المنتوج النهائي للمؤسسة فيما بعد، عن طريق الحصول على مواد أولية بأسعار منخفضة .

[1] شارلز وجاريث جونز، الإدارة الاستراتيجية . ترجمة رفاعي محمد رفاعي ومحمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ، الرياض، 2001، ص 243 .

[2] أحمد بلمراب وآخرون، التحليل الاقتصادي الجزئي . منشورات جامعة باتنة، باتنة، 1998، ص 143 .

1-1- سلبيات اقتصاديات الحجم :

على الرغم مما تحققه اقتصاديات الحجم من مزايا في تخفيض التكلفة، إلا أنها ليست دائمة، ولديها سلبيات تحد من تلك المزايا التي تقدمها للمؤسسة، وتتمثل هذه السلبيات[1] فيما يلي :

- المشاكل الإدارية نتيجة كبر حجم المؤسسة .
- تزايد درجة الاحتكار، تصبح المؤسسة تتمتع بدرجة كبيرة من السيطرة على السوق، مما يؤدي إلى ظهور التراخي، وتضاؤل الرغبة في التجديد والابتكار.
- تزايد نصيب الوحدة من النفقات التسويقية : كبر حجم المؤسسة يؤدي إلى اتساع دائرة توزيع إنتاجها، مما يؤدي إلى رفع تكاليف توزيع الوحدة .
- تلاشي أثر اقتصاديات الحجم : بعد تخطي المؤسسة لحجم معين، تتضاءل اقتصاديات تقسيم العمل والكثير من الوفورات الفنية .

تؤكد هذه السلبيات أن مزايا اقتصاديات الحجم غير دائمة، وسلبياتها تكون أكثر تأثيرا على المؤسسة ومستقبلها، اقتصاديات الحجم هي سبب في تخفيض التكلفة لمدة معتبرة، لكن فيما بعد يتغير الوضع، تفقد هذه الميزة، فترتفع التكلفة مرة أخرى .

1-2- أثر التعلم :

" تخفيض التكلفة في هذه الحالة ينتج عن طريق التعلم، أي من خلال التجارب العملية، حيث تتحسن إنتاجية العامل على مدار الوقت، إذ يدرك العامل عند تكرار العملية، أي طريقة تكون أفضل ليؤدي المهمة الموكلة إليه، والتي تؤدي إلى تخفيض الوقت الضروري لإنجاز الجزئية والمواد، وبالتالي يتحقق خفض في التكلفة .

إلا أن أثر التعلم تحقق في المنشأة بعد مدة محدودة من الوقت، عندما لا يكون هناك أي إمكانية لإبداع طريقة أفضل لتأدية العمل، أي أن أثر التعلم تكون مهمة ومفيدة أثناء فترة بدء عملية جديدة، فقط".[2]

أي عملية أو منتوج يقوم الفرد بإنتاجه، تكون صعبة في البداية، وتتطلب منه وقت ليتعلم كيف ينجزها، ويتقنها، ثم بعد ذلك يصبح قادرا على اختيار أحسن طريقة تمكنه من إتمام المهمة الموكلة له

[1] أحمد بلمرابط وهارون الطاهر، مرجع سابق، ص ص . 143-144 .

[2] تارا وجاريث جونز، مرجع سابق، 2001، ص 243

كما أن التعلم سيؤثر على تكلفة المنتوج، ففي كل مرة يقوم الفرد بالمهمة سوف ينجز بشكل أسرع في وقت أقل وبطريقة أحسن بموارد أقل، كما أن إنتاجية العامل تتحسن .

الشكل 5 اقتصاديات الحجم وأثر التعلم .

تكاليف الوحدة

أ

ب

جـ

الحجم

المصدر: - شارلز و جاريث جونز، الإدارة الاستراتيجية . ترجمة رفاعي محمد رفاعي و محمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ، الرياض، 2001، ص 245 .

من خلال المنحنى نجد أن اقتصاديات الحجم تتضمن الانتقال على طول المنحنى (من أ إلى ب) في حين أن أثر التعلم يتضمن تحول المنحنى بكامله باتجاه الأسفل (من ب إلى ج) .

يكون العامل الأساسي في اقتصاديات الحجم لتخفيض التكلفة، هو زيادة عدد المنتجات ما ينجم عنه توزيع تكاليف على عدد أكبر من المنتجات، فتقل حصة كل وحدة من هذه التكاليف، أما في أثر التعلم فإن تخفيض التكلفة يكون عن طريق تعلم أفضل طريقة لإنجاز هذا العمل، ما يحسن من الوقت المستغرق، الجهد والموارد الأخرى المستعملة في إنتاج الوحدة وبالتالي فإنه يمكن إنتاج نفس العدد من المنتجات، لكن بتكلفة مختلفة في حالة اقتصاديات الحجم عن حالة أثر التعلم .

1-3- منحنى الخبرة :

تنخفض تكاليف المنتج بمقدار معين في كل مرة يتضاعف فيها تراكم المنتج، ويعتبر كل من اقتصاديات الحجم وأثر التعلم عاملين أساسيين في تحقيق أثر الخبرة لكن لا يمكن للمؤسسة الاعتماد كثيرا على هذا للأسباب التالية :

- أثر التعلم و اقتصاديات الحجم لا تستمر إلى الأبد ، حيث يصل منحنى الخبرة إلى أدنى نقطة معينة عندها سيكون من الصعب على المؤسسة تحقيق المزيد من الوفورات في التكلفة .
- إمكانية ظهور تقنيات جديدة تلغي فاعلية المزايا الخاصة بالخبرة .
- الحجم الإنتاجي الكبير لا يمنح المؤسسة مزايا في التكلفة : فإنه قد تنخفض تكلفة الإنتاج إلا أنه قد ترتفع تكاليف أخرى مثل تكاليف التسويق والتخزين .

شكل رقم 6 : منحنى الخبرة

المصدر: - شارلز و جاريث جونز ، الإدارة الاستراتيجية . ترجمة رفاعي محمد رفاعي و محمد سيد أحمد عبد المتعال ، دار المريخ ، الرياض ، 2001 ، ص 245 .

يقوم منحنى الخبرة على فكرة أساسية هي أنه كلما زاد معدل تراكم المخرجات تنخفض تكاليف الوحدة ، ونلاحظ من خلال المنحنى أن المؤسسة (أ) تتمتع بمزايا أكبر في التكلفة مقارنة مع المؤسسة (ب) وهذا المفهوم مهم في الصناعات التي تعتمد على الإنتاج بكميات كبيرة .

العوامل المؤدية إلى أثر الخبرة :

يتوقف الوصول إلى أثر الخبرة على تحقيق العوامل التالية[1] :
- اقتصاديات الحجم
- أثر التعلم
- الإحلال بين رأس المال / العمل : حيث يسمح به :
  - تغيير في المنتوج نفسه بتبسيطه أو باستعمال عناصر أقل تكلفة واقتصاد أكثر في الإنتاج .
  - تحسين عملية الإنتاج خصوصا بتعويض التدريجي للعمل برأس المال .

[1] J-en Josas , Politique de L'entreprise .Dunod .Paris.1997.p64

أ - سلبيات الخبرة :

ترتكز الخبرة في الأساس على اقتصاديات الحجم وأثر التعلم وهما عاملين محدودين لذلك فالمزايا التي تحققها المؤسسة بالخبرة يمكن أن تضمحل نتيجة لسلبيات[1] التالية :

- إمكانية فقدان الخبرة بظهور منافس جديد لا يحتاج إلى بناء الخبرة وإنما يقوم بتحضير بعض الإضافات أو إجراء بعض التعديلات على المنتوج الأصلي أو باستعمال معدات وموارد أفضل وكذا أثر إنتاج تضمن له تخفيض في التكاليف وبالتالي يلغي أثر الخبرة وليس بحاجة إلى كل المدة الزمنية التي استغرقتها المؤسسة في البحث عن تحقيق وفورات اقتصاديات الحجم وأثر التعلم .
- مخاطر الدخول في حرب الأسعار : تعتمد هذه الحرب على تخفيض الأسعار إلى أدنى المستويات ما يؤدي إلى تخفيض مستوى المردودية الذي يفقد بالتالي جاذبيته بالنسبة للمستثمرين الجدد كما أن هذا التخفيض في الأسعار يؤدي إلى إلحاق الخسارة في الجانب بجميع المتنافسين .
- زوال أثر الخبرة عند ظهور المنتجات البديلة : عادة عندما يصل المنتوج إلى مرحلة النضج تظهر المنتجات البديلة التي تنافس المنتجات الأصلية .
- عندما لا يرتكز التنافس على السعر والتكاليف أي : لا تكون هناك أهمية لزيادة تراكم المنتجات وإنما تقوم المنافسة على أسس أخرى مثل الجودة .

هناك من يرى أن أثر الخبرة هو مصدر التكاليف المنخفضة في الغالب ولكن في الواقع لا يوجد مصدر وحيد للتكاليف المنخفضة فهناك عدة وسائل لا تقوم على الحجم يمكن أن تؤدي إلى تنافسية في التكاليف وهذا على سبيل المثال الاستعمال الأمثل لطاقات الإنتاج التكامل أو المقاولة بالباطن اختيار أفضل توقيت للمنتوجات .

1-4- التصنيع المرن :

نظرا للعيوب التي وجهت لاقتصاديات الحجم وأثر التعلم وأثر الخبرة أدى إلى الانتقال على نطاق واسع لوحدات نمطية والتي تحقق التوازن بين التنوع والتكلفة وظهر ما يسمى بالتصنيع المرن والذي يعمل على :

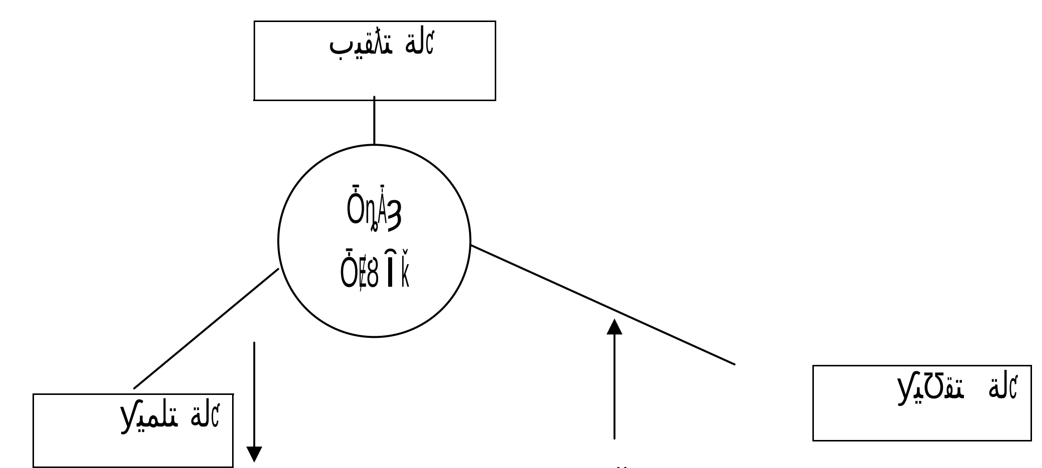
- تخفيض أوقات تهيئة وتجهيز المعدات المعقدة .
- زيادة معدل استخدام الآلات من خلال نظام جدولة أفضل .

[1] J-en Josas , op cit . p73.77 .

- تحسين عملية الرقابة على الجودة في كل مراحل عملية التصنيع .

تسمح تقنيات التصنيع المرن للمؤسسة بإنتاج مجموعة متنوعة من المنتجات وفق معدل معين من تكلفة الوحدة، لا يمكن إنجازها وتحقيقها إلا بعد فترة زمنية من خلال الإنتاج بكميات كبيرة (أثر الخبرة)، يعتمد التصنيع المرن على الخلايا الآلية المرنة في تنظيم الإنتاج حيث يتم تنظيم الآلات اللازمة لإنتاج منتج معا في مكان واحد، بدل وضع مجموعة من الآلات المتشابهة في مكان واحد أي ورشات حيث تكون هذه الورشة متخصصة في إنجاز عملية أو مرحلة معينة من الإنتاج .
والشكل التالي يوضح خلية تصنيع :

الشكل 7 خلية تصنيع



المصدر : راي ايتش جاريسون و اريك نورين، المحاسبة الادارية .ترجمة د.محمد عصام الدين زايد ، دار المريخ ، الرياض ، 2000 ، ص 206 .

عندما يتم ربط الخلايا الآلية المرنة بخط تدفق الإنتاج مع نظام نقل مواد مؤتمت وتنظيم التغذية والتحكم في هذه الآلات من خلال كمبيوتر مركزي ، نسمي هذا النظام بنظام التصنيع المرن ، الذي يسمح للمؤسسة بإنتاج عائلة من المنتجات المتشابهة على خط تدفق واحد، حيث يمكن التحول السريع بين إنتاج منتجات مختلفة، لكنها متشابهة إلى حد كبير في الحجم، نوع المواد الأولية اللازمة، التصميم، ونوع العمليات المطلوبة، ويمكن أن نستفيد من نظام التصنيع المرن في تخفيض الوقت المستغرق في الإنتاج وإعداد الآلات لتحول من منتج إلى آخر تخفيض المخزون خاصة المنتجات نصف مصنعة

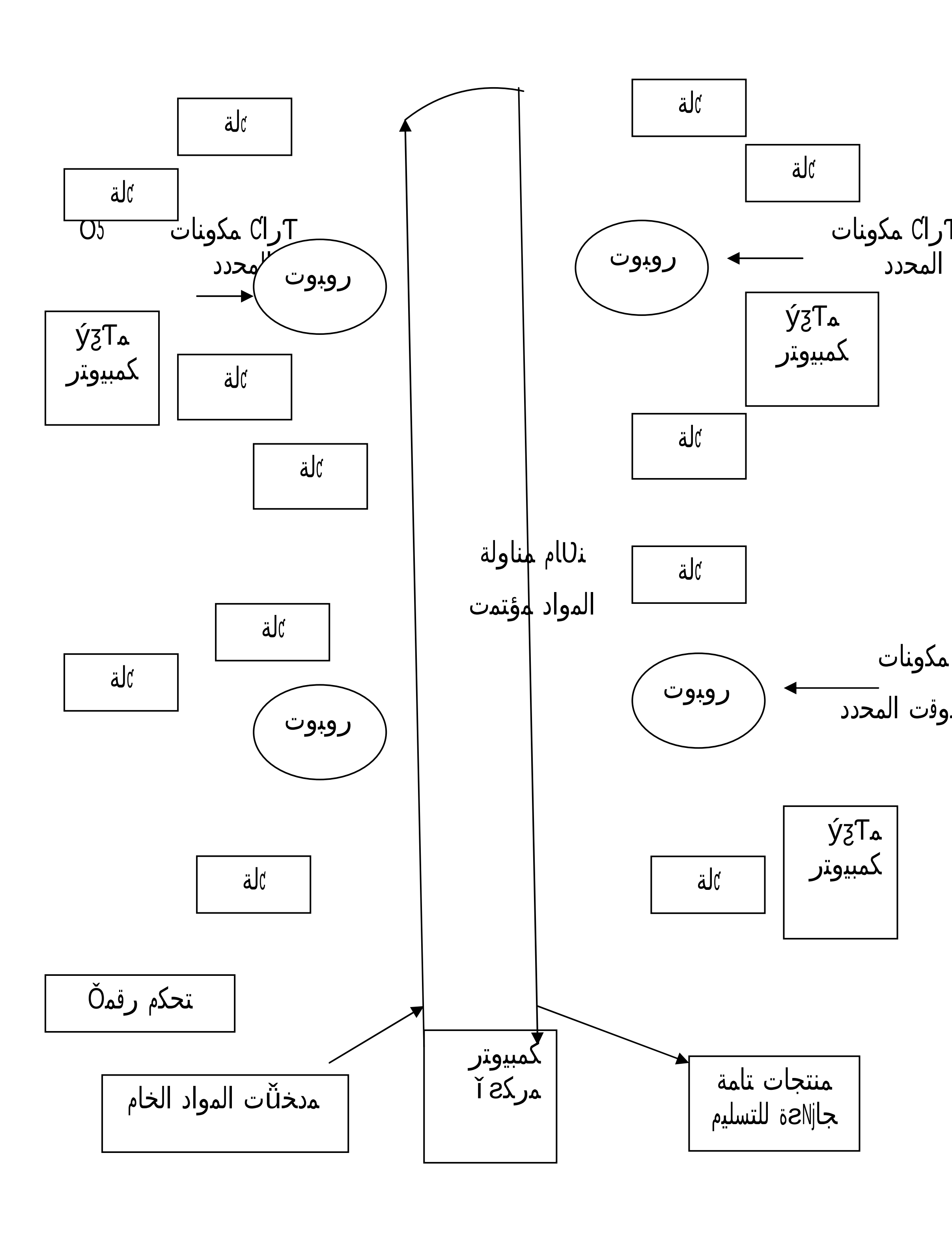
تقليل المساحة التي يستخدمها المصنع وهذه الطريقة تضمن تخفيض التكاليف والقدرة على تصنيع الطلبات وفق رغبة مجموعة صغيرة من المستهلكين أو الإنتاج بكميات صغيرة .

إن ترتيب المصنع في شكل خلايا يؤثر بشكل كبير في التكلفة لأن المواد الأولية عندما تدخل في الإنتاج تخرج من الخلية منتوجا وبالتالي تتخلص المؤسسة من مخزون المنتجات نصف مصنعة ومن نقل المنتجات بين الورشات وبالتالي تساعد هذه الخلايا في الحفاظ على المنتجات من الأضرار الناجمة عن نقلها من مكان إلى آخر .

كما تمنح هذه التقنية التوفيق بين اثنين في السابق كان يعتقد أنهما غير متوافقين وهما التكلفة المنخفضة وتصنيع المنتج وفق طلبات ورغبات العميل (التنويع)

والشكل التالي يوضح نظام التصنيع المرن

ǦǨýǆ8 نǚام التصنيý المرن



المصدر : رǐ ايتǊ جاريسون و اريǖ نورينǛ المحاسبة الادارية . ترجمة د.محمد عصام الدين ƨايدǛ دار المريǸ الرياƯ Ǜ2000 ǐ
. 213

تضمن وƲيفة الƗنتاƜ الƗنجاƝ الفعاƓ للمنتوƜ ويمكن ƈن تؤƙر على تكلفة المنتوƜ مƙن خƚƍ تحقيƀ اقتصاديات الحجمƈ ،ƛƛر التعلم وƈƙر الخبرة وتخفيƯ تكلفة الƗنتاƜ يكون ƍƿƋ الحالة عƙن ƒريƀ إنتاƜ كميات كبيرة من وحدات نمƒية لكن مƍ التƒور الحاصƍ ƓƑ المحيƯ اصبƟ ƍƿا المفƌوم غير مناسب ƀقد Ɠ المنتجات من ƈجƍ إرضاƅ ƈكبر عدد من العمƚƅ اصبƟ يƒ على المؤسسة الƗنتاƜ بكميƙات صƸيرة ƍƿا ما ƈدƐ إلى ƲƌوƊ ما يسمى بالتصنيƴ المرن ƋƿƋ يسمƟ من خƚƍ ƒريقة التƓ يتم بƌا إعادة تنƲيم المصانƴ والورƫات ƙƍكƍ خƚƍايا Ɖلية تنتƜ منتجات مختلفة وبكميƙات صƸيرة ما يؤدƒ إلى تخفيƯ الكƙير من الƍوقات الضاƑعة Ɠ إعداد و تƌيƑة المعƙدات والقضاƅ على انتƲار المنتوجات نصƦ مصنعة ƓƑ المخاƏن لكƓ تدخƍ ƓƑ العملية الƗنتاجية من خƚƍ النƲام المؤتمت ƓƑ نقƍ المواد ƈƍƿ خƚƍايا التصنيƙƴ المƙرن تضمƙن للمؤسسة التنويƓƑ ƴ المنتوƜ وتكلفƙة إنتاƙƜ منخفضة .

2- دƌƍر المƍƌƇƉ ƬƄƟƬƨƊƍƄƇ ƐƍƘƤ ƩƘƬƍƤƊ ƉƓƤƞƬ ƐƍƐƍ ƞƍ ƞƐƇƉƈƓƨ ƞƍƟƬƟƈƛ Ƃ ƀƌƬƞƄƈƢ

يتم على مستوƐ وƲيفة الƗنتاƜ تحويƍ الفعاƓƑ للمواد الƍولية وباقƓ المدخƚت إلƙى منتوجات ƍƿƋ ƍيƑƌة وƈƙر الحجم والتصنيƴ المرن ƍƿا ƙƈر مƌƇ ƓƑ تخفيƯ تكلفة المنتوƜ ومƙƴ وجود وƲƙيƦƋ Ɖخرƍ Ɛ تساƍƇ ƓƑ وجود ƍƿا المنتوƜ ƍƿا من البيƴƒ ƈن يكون ƍƿا ƈƙر علƙى التكلفة إما بالƨيƙادة ƈو بالنقصان وبالتالƓ كما يساƍƇ كƍ من التسويƀƙ التخƨيƙن البحƙ ƚ والتƒوير الموارد البƫرية ƀƑ خƚƍ المنتوجات سيكون ƍƿƍƇ الوƲƦƑ تƙƈيƙر على تكلفƙة المنتوƜ .

2-1- التسƍيƀ :

مرت المؤسسة بعدة مراحƍ وكƍ مرحلة منƌا تتميƨ بخصاƑƈ Ƣ عن المرحلƙة الƍخƙرƐ مƙن مرحلة الƗنتاƜ التƓ كانت تتميƨ بƙ : الƒƒلب ƈكبر من العرƯ المؤسسة غير مƌتمة ƍƿ ƓƑا المرحلة بƍƀƍا المستƌلكين وإنما كانت مƌتمة بتƸƒية الƒƒلب إلى ƈن وصلت إلى مرحلة التسويƀ حيƚ تتميƨ ƍƿا المرحلة بالعرƯ ƈكبر من الƒƒلب واصبƟ ƈمام العمƚƙƅ خيƙارات عديدة تخضƍƴ ƍƿƋƍ Ɖ ƈدƐ إلى ƲƌوƊ وƲيفة التسويƀ التƓ تƌتم بتعريƦ العمƚƅƙ بمنتجƙات المؤسسة وإبراƨ خصاƑصƌا وتعمƍ على حƌƃƇ لƗقباƍ على منتجاتƌƇ مƙن خƚƙƍ المƨيƙƂ التسويقƓ السعر المنتوƜالتوƨيƴ الترويƂ .

يمكن أن يكون لتسويق أثر كبير على مستوى وهيكل التكلفة من خلال عدة عناصر: السعر، الترويج، تصميم المنتج، التوزيع، الإعلان .... وفيما يلي سنتطرق إلى البعض منها :

1/ السعر :

" يعتبر السعر أحد متغيرات المزيج التسويقي كما أنه عامل أساسي في اتخاذ قرار الشراء بالنسبة للعملاء وهو الذي يؤدي إلى نمو مبيعات وأرباح وحصة المؤسسة من السوق الذي تنشط فيه تحديد السعر يتم إما وفق الطريقة الكلاسيكية التي يتم فيها إضافة هامش ربح إلى تكلفة الوحدة عندما تريد المؤسسة تخفيض أسعارها تقوم عادة بتخفيض مستوى تكاليفها أو قد يتم تحديد السعر من قبل المؤسسة الرائدة في مجال النشاط وبالتالي يجب على المؤسسة أن تخفض من تكاليفها إذا أرادت الحصول على أرباح إذن التكلفة محدد مهم في السعر الذي يعتبر عامل أساسي في تحديد قرار الشراء وتحفيز العملاء ما يؤدي إلى نمو المبيعات وارتفاع حجم الإنتاج بالتالي تخفيض في التكاليف وفقا لأثر الحجم"[1] .

يعتبر السعر عامل مهم في التأثير على قرار الشراء لذا تعتمد المؤسسة عليه كعامل لجذب العملاء من أجل رفع حجم المبيعات والإنتاج الذي يؤدي إلى تخفيض التكاليف بما أن التكلفة جزء من السعر إذا تخفيض تكلفة المنتوج سيمنح المؤسسة فرصة تحديد هامش ربح كبير من ناحية كما يساعدها في المنافسة على مستوى الأسعار من ناحية أخرى .

2/ الإعلان :

" هو عبارة عن اتصال غير شخصي من الاتصالات تقدم خدمة بالنسبة إلى المرسل والمرسل إليه تستخدم فيه مجموعة من الوسائل مثل الملصقات التلفاز والإذاعة "[2] .

تؤثر الإعلانات على تكلفة المنتوج من خلال ما يلي : في المرحلة الأولى والثانية من دورة حياة المنتوج يكون غير معروف بشكل كافي عند الزبائن في هذه المرحلة يكون للإعلانات دور مهم في تعريف وتحفيز العملاء لإقبال على منتجات المؤسسة مما يؤدي حتما إلى رفع المبيعات وبالتالي زيادة الإنتاج مما يؤدي وفقا لأثر الحجم إلى تخفيض تكلفة الوحدة .

[1]Christian Konkuyt et Gilles Bressy, Economie d`Entreprise . paris, Editions Airey, 1990, p76 .
[2]Idem

تتمثل أهمية الإعلانات في تعريف العملاء بالمنتوج وبخصائصه المتميزة وتحفيزهم على اقتنائه المنتوج عن طريق توضيح الخصائص التي تلبي حاجاتهم .

ب – تحول العملاء :

توجد جوانب أخرى في التسويق يمكن أن تؤثر على التكلفة لكنها لا تتسم بالوضوح مثل هذه العلاقة بين معدلات تحول المستهلكين عن منتجات الشركة وتكاليف الوحدة معدل تحول العملاء :
"هي النسبة المئوية من عملاء الشركة الذين يتحولون كل عام إلى المنافسين "[1]

يمكن القول إن معدل تحول العملاء دليل قدرة أو عدم قدرة المؤسسة على إرضاء عملائها فعندما تصبح المؤسسة غير قادرة على تلبية رغبات الزبائن لأي سبب كان فإنها تفقد قدرتها على الحفاظ على ولاء زبائنها فيلجأ العملاء إلى المنافسين بحثا عن منتوج يلبي هذه الرغبات التي لم تستطع منتوجات المؤسسة تلبيتها، كما أن اكتساب عميل يتطلب جهودا وتحمل تكاليف خصوصا تلك المتعلقة بالإعلان والترويج للمنتجات ...

تحول العميل يعني فقدان حصة من السوق وحجم من المبيعات بالإضافة إلى خسارة ما تكلفته من مصاريف أثناء جذبه وكذلك التكاليف التي ستتحملها من أجل اكتساب عميل جديد بدلا منه (تكاليف الجذب) إذن توجد علاقة طردية بين تحول العملاء والتكاليف وخاصية هذه التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل جذب العميل وتحقيق المردودية يكون بولاء هذا العميل لمدة معتبرة كما يمكن أن يكون لهذا التحول التأثير السلبي في الدعاية لمنتوج المؤسسة .

[1] شارك و جاريت جون، مرجع سابق، ص 255 .

الشكل-9 العلاقة بين معدل تحول العملاء وتكلفة.

تكلفة عالية	
تكلفة متوسطة	
تكلفة منخفضة	
	منخفض — عالي
	معدل تحول العميل

المصدر: -شارلز و جاريث جونز، الإدارة الاستراتيجية . ترجمة رفاعي محمد رفاعي و محمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ، الرياض، 2001، ص 255 .

تبحث المؤسسة من خلال الحفاظ على ولاء العميل على تحقيق المردودية، وخاصة وأن خسارة الولاء للعميل هي الكفيلة بتغطية التكاليف التي تم تحملها أثناء مرحلة جذبه ومن ثم تحقيق الأرباح .

بالإضافة إلى ذلك يمكن أن يؤدي الولاء إلى فوائد اقتصادية أخرى وهي الدعاية المجانية لصالح الشركة .

2-2- التخزين:

تعتبر وظيفة التخزين من الوظائف الضرورية لتوفير المواد الداخلة في عملية الإنتاج وتسليم المنتجات إلى المستهلك النهائي، من خلال التوازن على اعتبار أن هذه المواد قد تكون هامة في المؤسسة، فقدانها أو نقصانها يؤدي إلى توقف العملية الإنتاجية ككل، مما يؤدي إلى تراجع المبيعات مما يؤثر على سمعة المؤسسة، وبالتالي فقدان حصة من السوق، ويؤدي أيضا إلى تحمل التكاليف خاصة التكاليف الثابتة (استئجار المخازن، اهتلاك المعدات) .

في حين تكديسها في المخازن، يؤدي إلى تحمل تكاليف تخزينها والحفاظ عليها ومراقبتها وبالتالي يؤدي تكديسها إلى رفع التكاليف، لذلك تبحث المؤسسة عن الحد الأمثل التي توصلها إلى توفير المواد حيث تصبح في متناول المؤسسة دون زيادة أو نقصان، مع المحافظة على الحد الأدنى تكلفة تخزين، ولقد تم الاعتماد على عدة طرق للوصول إلى الحد الأمثل تكلفة تخزين من بينها نموذج

ولكن نظام التخزين اللحظي يؤدي إلى التخلص من جزء كبير من التكاليف الثابتة الخاصة باستئجار المخازن و صيانتها ...

أ/ الطرق التقليدية في تسيير المخزون :

كان الهدف من الطرق التقليدية في تسيير المخزون هو تخفيض تكلفة التخزين عن طريق تحديد الكمية الاقتصادية المطلوبة و لقد تم الاعتماد على طريقة 20/80 (يتم فيها تصنيف المخزون إلى صنفين الصنف الأول يمثل 20% من الكمية و80% من القيمة والصنف الثاني يمثل 80% من الكمية و 20% من القيمة) كما تم استعمال نموذج ويلسن في التخزين .

ب/ نموذج ويلسن :

يسمى هذا النموذج[1] بتحديد الكمية الاقتصادية المثلى وهو يقوم على الفرضيات التالية :

- تكلفة الطلب الوحدوية ثابتة - الاستهلاك منتظم - آجال التسليم محترمة ولا توجد انقطاعات في التخزين .

المعطيات كما يلي :

a تكلفة إعداد الطلبية .

C الاستهلاك السنوي من الكميات

C /2 الاستهلاك المتوسط

U سعر الوحدة

T معدل احتفاظ المخزون

N عدد الطلبيات حيث N=C/Q   Q تمثل الكمية الاقتصادية المثلى

تكلفة إعداد الطلبية : Y1=a.c/q

تكلفة الاحتفاظ بالمخزون : Y2=q.u.t/2

تكلفة التخزين : تنتج من جمع تكلفة إعداد الطلبية وتكلفة الاحتفاظ بالمخزون

Y=Y1+Y2=ac/q+qut/2

باشتقاق الدالة Y(q) نحصل على الكمية الاقتصادية :

[1]Christian Konkuyt et Gilles Bressy, op cit, p111 .

$Y' = ac/q^2 + ut/2$

إذا $Y' = 0$ فإن $ac/q^2 = ut/2$ وبالتالي الكمية الاقتصادية تمثل

$Q^2 = 2ac/ut$ أي $Q = \sqrt{2ac/ut}$

يحدد نموذج ولسن الكمية الاقتصادية التي تخفض من تكاليف التخزين، إلا أن هناك ما يحد من أهمية هذا النموذج وذلك في الفرضيات التي يقوم على أساسها النموذج وهي : ثبات كل من سعر شراء المواد واستهلاكها مع احترام الآجال إلا أن الواقع غير ذلك حيث توجد فيه المؤسسة يؤكد عكس ذلك كما أن التخزين يؤدي إلى تجميد الأموال غير أنه يمكن أن يخلق بعض مشاكل السيولة في الخزينة .

2/ الطرق الحديثة في تسيير المخزونات :

أثر اليابانيون على الطرق الحديثة في تسيير المخزون و تسير الإنتاج التي كان لها أثر بالغ الأهمية على تكلفة المنتوج وهناك عوامل ساهمت في ظهور التطوير العالمي الذي يتمثل في الأعمال الإنتاجية هذا ساهم دخولها في تسير الإنتاج وتسيير المخزون في تطبيق نماذج بحوث العمليات في تسير التدفقات والعامل الثاني هو أتمتة الآلات والمعدات والتي أدت إلى خلق وزيادة المرونة (المرونة تعني القدرة على إنتاج منتوجات مختلفة بكميات متغيرة) وقد قام اليابانيون بتطبيق عدة طرق وتقنيات في تسير المخزون من أجل تخفيض المخزون إلى أقصى درجة وبالتالي تخفيض التكاليف . وقد ساعد في هذا تنظيم الإنتاج وتسيير المخزون وفق JAT و kanban .

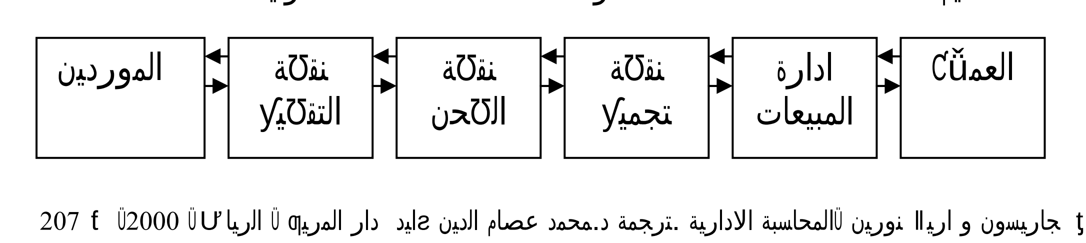
يقوم JAT أساسا على التدفق الأمثل لكميات المنتوج حيث يقوم بإنتاج وتسليم المنتوج بالكميات المطلوبة فقط من قبل العمل أي إنتاج منتجات نصف المصنعة اللازمة لتغطية طلب على المنتجات التامة أي التموين بالمواد الولية فقط اللازمة لدخول الإنتاج وبالتالي فإن عملية الإنتاج تتم وفق أسلوب الجذب للمنتجات ويمكن إيضاح مدخل الجذب (السحب) فيما يلي : "ترسل المرحلة الأخيرة للإنتاج إشارة إلى نقطة الإنتاج السابقة بمقدار المواد أو القطع اللازمة بالضبط لتجميع المنتجات خلال الساعات القليلة القادمة وهذا المقدار من المواد أو القطع فقط هو الذي يتم توفيره وبنفس الطريقة ترسل إلى الخلف إشارة لكل نقطة إنتاج سابقة ويحافظ على تدفق وانسياب المواد بسهولة وبدون وجود مخزون عند أي نقطة وبالتالي تتجاوب كل نقاط الإنتاج مع الجذب

تحدد الأوامر مرحلة الإنتاج الأخيرة والتي تتجاوب بدورها مع طلبيات العملاء[1] بحيث لا يمكن في ظل هذا النظام المخزون اللاحق للإنتاج أكثر مما هو مطلوب منها في حين كانت تلك الأنظمة تنتج وجود مخزون منتجات نصف مصنعة وهو ما يؤدي إلى التخلص من جزء كبير من التكاليف .

الشكل 10 مدخل الجذب لتدفق الإنتاج .

يتم الجذب من النقطة الأخيرة بحيث يتم تحريك الكمية الكافية من المواد والقطع خلال الإنتاج لتغطية طلبات العملاء خلال اليوم

أوامر العملاء	أوامر JIT	أوامر JIT	أوامر JIT	أوامر JIT
تحدد مواعيد التسليم	تحدد المنتجات التامة	تحدد الأجزاء المشحونة	تحدد الأجزاء المقطعة	تحدد المواد الأولية



المصدر: رأي أيتن جاريسون و اريك نورين، المحاسبة الادارية .ترجمة د.محمد عصام الدين زايد دار المريخ، الرياض، 2000، ص 207 .

يوضح الشكل الكيفية التي يتم بها تطبيق أسلوب الجذب في الإنتاج، بحيث تبدأ العملية من طلبات العملاء .

ويتناقض مدخل الجذب مع مدخل الدفع الذي يستخدم في نظم التصنيع التقليدية، ففي هذه النظم عندما تنتهي نقطة إنتاج من عملياتها، تقوم بدفع دفعة الإنتاج إلى المرحلة التي تليها بغض النظر عن استعداد هذه النقطة لاستلام هذه الدفعة وما إذا كانت هذه الكمية تكفي أو تزيد عن الحاجة وهذا ما يؤدي إلى وجود مخزون منتجات نصف مصنعة على طول خط الإنتاج .

Kanban تمثل وسيلة لتطبيق JAT :

[1] رأي أيتن جاريسون واريك نورين، المحاسبة الادارية . ترجمة د.محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، الرياض، 2000، ص 206

" يتم ربط كل مجموعة من المنتجات بطريقة Kanban يتم بها تسيير العملية الإنتاجية بحيث تمر أولا من المرحلة الأخيرة إلى المرحلة التي قبلها في الإنتاج وهكذا حتى نصل إلى نقطة البداية، ويجب أن تتم العملية مع الاهتمام بالجودة حتى لا يكون هناك أي نقطة ضعف في الإنتاج أو التوزيع، كما يجب احترام آجال التسليم من قبل الموردين الداخلين والخارجين"[1].

2-3 - البحث والتطوير :

" يقصد بالبحث والتطوير النشاط الذي يؤدي إلى إضافة معرفة تقنية جديدة في مجال الإنتاج والعمليات، ويميز عادة بين نوعين من البحث : بحث أساسي وتطبيقي، أما التطوير فهو استخدام لنتائج البحث الأساسي والتطبيقي من أجل إدخال تحسينات سواء في المنتجات أو في العمليات"[2] .

تهتم هذه الوظيفة بتطوير المنتوج والعمليات، وبتقديم منتجات جديدة وأفكار بما يتناسب مع رغبات العملاء، كما تقوم بالتحسين في تصميم المنتوج، وأصبحت هذه الوظيفة مهمة بين أهم الوظائف التي ترتكز عليها المؤسسة، و تحوز على حصة هامة من موارد المؤسسة ويتمثل دور هذه الوظيفة في المؤسسة :

- تصميم المنتوج حيث يسمح تصنيعه بتقليل عدد الأجزاء المكونة للمنتوج وبالتالي تخفيض الوقت اللازم لتجميع الأجزاء، مما يساعد على رفع إنتاجية العامل وتخفيض تكلفة إنتاج الوحدة .
- منح المؤسسة فرصة الريادة في تطوير عمليات الإنتاج، تساعد هذه في إعطاء ميزة تنافسية حيث تقوم بتصميم وإيجاد الخصائص التي يبحث عنها المستهلك وتطوير المنتج بشكل يجعله يتفوق على المنافسين وتكون قيمته أكبر في السوق .

يجب على كل المؤسسات أن تستفيد من التطور التقني الحاصل في المحيط، لأن استخدام تقنيات حديثة سيؤدي إلى إلغاء الكثير من التعقيدات وتسهيل العمل، وهذا التطور لا يؤثر على الكيفية التي يتم بها الإنتاج فقط وإنما يؤثر أيضا على استهلاك المواد الأولية المنتجات نصف المصنعة، التخزين، الحفظ والنقل، وهذا من أجل الحفاظ على المنتجات بأفضل طريقة، مع العمل على تأهيل الموارد البشرية لتستوعب التطور التقني الحاصل، وهذا التطور يمكن أن تحصل عليه

[1] Christian Konkuyt et Gilles Bressy, op cit, p116 .

[2] رحيم حسين، التجديد التكنولوجي كمدخل إستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للمؤسسة الجزائرية :حالات الصناعات و المؤسسات الصغيرة والمتوسطة . مداخلة في الملتقى دولي حول تنافسية المؤسسة الاقتصادية وتحولات المحيط قسم علوم التسير جامعة بسكرة، 29/30 أكتوبر 2002، ص 42 .

المؤسسة من خلال الاقتناء وبامتلاك ووظيفة البحث والتطوير .

2-4- الموارد البشرية:

تتم إدارة هذه الوظيفة بتوظيف واختيار وتطوير وترقية العامل البشري بما يضمن للمؤسسة أداءً جيد ومتميز، يعتبر العنصر البشري من أهم المحددات الرئيسية الداخلة في التكلفة، وذلك لارتباطه بالإنتاجية، فزيادة الإنتاجية تؤدي إلى خفض التكاليف، لذلك تبحث المؤسسة دائما عن الوسائل[1] التي تمكنها من رفع إنتاجية العامل، من بينها :

- تدريب العاملين من أجل رفع مهاراتهم وبالتالي رفع أدائهم : لأن الأفراد الذين يتمتعون بمهارات عالية، يمكنهم أداء الأعمال بطريقة سريعة وأكثر دقة، كما يمكنهم تعلم العمليات المعقدة بشكل أسرع وأفضل، وتقوم الشركات اليابانية من أجل الحفاظ على الميزة التنافسية بالتدريب المستمر للأفراد من خلال ما يلي :

1- التناوب الوظيفي : يمر من خلاله الفرد على مختلف الوظائف : فيكتسب مهارات تمكنه من القيام بأي عمل .

2– القيام بتدريبات مكثفة خارج العمل .

3- تشجيع الأفراد على تنمية مهاراتهم من خلال الالتحاق بمعاهد التعليم الليلية أو بالمراسلة مع تحمل مصاريف هذه الدراسة .

4- المشاركة في اتخاذ قرارات العمل مثل فرق مراقبة الجودة ...

- فرق الإدارة الذاتية : تقوم كل فرقة بتولي مهمة إنتاج منتج كامل، حيث يتناوب أعضاؤها

الأفراد على الوظائف داخل الفرقة، ولقد ساعد في انتشار هذه الفرق وجود خلايا التصنيع المرن حيث نجد كل فريق عمل يمتاز بالمرونة، يستطيع أعضاؤه تعويض بعضهم البعض كما يمكنهم القيام بمهام إدارية مثل تنظيم العمل، إعداد الطلبات الخاصة بالمواد ....

- الأجر مقابل الأداء : عادة ما يعمل الأفراد في سبيل الحصول على المال، لذلك اعتماد الأجر كحافز يدفع الأفراد لزيادة الإنتاجية .

[1] شارلز و جاريث جونز، الإدارة الاستراتيجية . ترجمة رفاعي محمد رفاعي و محمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ، الرياض، 2001، ص 255 .

ويبقى من المهم توفير الجو الملائم للعمل يسمح الجو الملائم للأفراد بالعمل وبتحسين إنتاجيتهم لأن ظروف المحيطة بالفرد تؤثر على نفسيته إما إيجابا أو سلبا وبالتالي تؤثر على أدائه ومن تم على إنتاجيته .

جميع الوظائف التي تساهم في وجود المنتوج يمكن أن يكون لها تأثير على التكلفة التسويقية يعمل على إقناع العملاء بالمنتوج التخزين يضمن تدفق المنتوج والمواد البحث و التطوير دورها تسهيل عملية الإنتاج عن طريق التقليل من المكونات وتعقيد العمليات الموارد البشرية تساهم عملية التدريب والترقية في تحسين إنتاجية الفرد .

3 - الجــــودة :

كانت الجودة مرتبطة بمجموعة من المعايير الثابتة التي تحددها المؤسسة والمراقبة تتم بعد الانتهاء من عملية الإنتاج ويتم ذلك عن طريق استعمال الطرق الإحصائية في المراقبة والتأكد من جودة المنتوجات وذلك عن طريق اختبار عينة من المنتجات لأنه لا يمكن للمؤسسة أن تقوم بمراقبة جودة جميع المنتجات كان الإنتاج في الفترة يتم بكميات كبيرة لوحدات نمطية وبالتالي على أساس النتائج التي نحصل عليها من اختبار العينة يتم قبول أو رفض مستوى الجودة المحققة لكن في الوقت الحالي العميل يطالب مستوى عالي من الجودة وأصبحت المؤسسات تحرص على ضمان الجودة إن المفهوم أكثر عمومية من الرقابة حيث يكون الاهتمام بالجودة قبل أن يتم الإنتاج وأثناء و بعد الإنتاج أي تبدأ عملية الاهتمام بالجودة من عملية تصميم المنتوج إلى تسويقه ويجب عليها أن تهتم بجودة المواد الداخلة فيه .

3 - 1 - الجودة

3 - 1 - 1 تعريف الجودة :

قدم Garvin 1984 مفاهيم شاملة[1] للجودة ومن 5 وجهات نظر مختلفة وهي :

الجودة النسبية : وفق هذه النظرة الجودة عبارة عن صفة فلسفية كالجمال ويمكن أن تعرف من خلال الخبرة وهي مطلقة معنوية وغير ملموسة ولا يمكن قياسها .

[1]Jean-Claude Tarondeau , Strategie Industrielle .2 edition , Paris,1998. p236 .

الجودة من وجهة نظر المنتج : الجودة مجموعة من الخصائص التي يتميز بها المنتوج، يكون منتوجين بجودة مختلفة عندما لا يقدم المنتوجان نفس الخصائص أو حسب هذا المنظور الجودة متعلقة بمكونات المنتوج ويمكن قياسها .

الجودة من وجهة نظر المستهلك : يمكن تسمية هذه المقاربة بالمقاربة التسويقية، المستهلكين لديهم اختيارات وحاجات يجب تلبيتها بمنتجات وخدمات مختلفة، وبالنسبة للمستهلكين المنتجات التي تلبي وتوافق حاجاتهم أكثر هي التي تتميز بالجودة، وبالتالي فإن الجودة بالنسبة للمستهلك هي القدرة على تلبية حاجاته، وبما أن المؤسسة لا تستطيع تقديم لكل عميل المنتوج الذي يرغب به تعتبر تلبية رغبة العملاء المتكررة إحصائيا، تحاول أن تجد منتوج يتميز بخصائص التي تلبي أكبر قدر من الرغبات .

الجودة من وجهة نظر المؤسسة : تحدد الجودة من خلال مطابقتها للمعايير والمخططات والخصائص المحددة من قبل المنتج، يعتبر المنتوج ذو جودة عندما يتوافق مع هذه المعايير .

الجودة من وجهة نظر القيمة : وفق هذه النظرة المنتج يهتم بالفارق بين الجودة والتكلفة، في حين تمثل بالنسبة للمستهلك الفارق بين الجودة والسعر، فالمنتج يرغب أن تكون هذه الجودة قيمتها أكبر من تكلفتها والمستهلك يريد أن تكون قيمتها أكبر من سعرها .

وبالتالي فإن جودة المنتوج تتطلب أن يتميز بمجموعة من الخصائص التي تلبي احتياجات العملاء وتوافق معايير محددة من قبل المؤسسة بسعر يوافق كل من المستهلك والمنتج .

3-1-2- إدارة الجودة الشاملة :

لقد تم تطوير هذه المفاهيم من قبل عدد من الخبراء من بينهم ديمنج ولقد أيد هؤلاء الخبراء عدد القليل في الولايات المتحدة في حين سارع اليابانيون إلى اعتناق هذه المفاهيم بحماس شديد، وقد قام ديمنج بصياغة الفلسفة التي تعتبر أساس لإدارة الجودة الشاملة بالارتكاز على السلسلة التفاعلية ذات الخطوات الخمس التالية :

"- إن تحسين الجودة يعني انخفاض التكاليف نظرا لعدم تكرار الأعمال والوقوع في أخطاء أقل ومعدلات تأخير أقل وبالتالي الاستخدام الأفضل للوقت والمواد .

- نتيجة لذلك تتحسن الإنتاجية .

- تؤدي الجودة الأفضل إلى الاستحواذ على نصيب أعلى من حصة السوق وتسمح للشركة برفع الأسعار .
- يؤدي ذلك إلى زيادة أرباح الشركة ويساعدها في البقاء والاستمرار في مجال الأعمال .
- وبهذا تتمكن الشركة من توفير فرص عمل أكثر "[1].

يرى ديمنج أن الإدارة يجب عليها تبني واعتناق فلسفة لا تقبل بموجبها وجود أي عيب أو خطأ في المنتوج ولا بوجود مواد أولية مستوى جودتها منخفض وأن يتم تحسين جودة ومستوى الأداء والرقابة بالإضافة إلى أن الإدارة يجب عليها أن تعمل على خلق بيئة تشجع الأفراد على إعلامها بالمشاكل وتقديم الاقتراحات .

3-2- ثلاثية جوران :

قدم جوران ثلاثية الجودة[2] التي تتكون من ثلاث عمليات أساسية وهي التخطيط والمراقبة والتحسين من أجل نجاح إدارة الجودة الشاملة .

التخطيط للجودة : بالنسبة لجوران الجودة ليست وليدة الصدفة لكنها نتيجة للتخطيط الجيد والذي يتم في أربعة مراحل متوالية وهي :

- إدراك طبيعة العملاء الداخلين والخارجين وفهم حاجاتهم وتوقعاتهم .
- إعادة صياغة هذه الحاجات والتوقعات أو ترجمتها إلى وصف تقني لهذه الحاجات ثم إعداد تصميم للمنتج يتناسب مع هذه الحاجات .
- بعد تصميم المنتج يتم تصميم العملية الإنتاجية والعمل على الأداء السليم لهذه العملية لأن نجاح العملية يتوقف على التصميم والتنفيذ معا .
- بعد التأكد من سلامة عملية الإنتاج يتم الدخول في مرحلة الإنتاج الفعلي .

مراقبة الجودة : خلال عملية التنفيذ قد يتم أداء عملية بشكل غير سليم مما يؤدي إلى ظهور عيوب في المنتوج ويمكن لإدارة الجودة الشاملة من خلال عملية المراقبة اكتشاف العيوب التي تحدث في العملية .

---

[1] شارلز و جاريت جونز، مرجع سابق، ص 264.
[2] د أحمد سيد مصطفى، إدارة الإنتاج والعمليات في الصناعة والخدمات . مصر، 1999، ص 575 .

تحسين الجودة : عندما تصل المؤسسة إلى مستوى معين من الجودة تعمل على التحسين [illegible]
المستوى والانتقال إلى مستوى أفضل .

3-3- متطلبات تطبيق إدارة الجودة الشاملة : يحتاج تطبيق الجودة الشاملة إلى جملة من العناصر[1] نذكر منها ما يلي :

- بناء و صياغة الالتزام بالجودة : إن إدارة الجودة الشاملة لا يمكن تحقيقها إلا إذا كان هناك التزام يعتنقه كل فرد في المؤسسة .
- التركيز على العميل : في إدارة الجودة الشاملة يعتبر العميل هو نقطة البداية وهو السبب في وجود الفلسفة المتعلقة بالجودة بدءا من تحديد حاجات العملاء والتي يتم التعرف عليها من خلال وظيفة التسويق لمقارنتها بما تقدمه المؤسسة وتحديد فجوة الجودة أي تحديد الفجوة بين ما يريده العملاء وما يحصلون عليه .
- إيجاد طرق قياس الجودة من الضروري أن تكون لدى المؤسسة وسيلة تستطيع أن تقيس بها جودة المنتج حيث تستعمل المؤسسات الصناعية معايير معينة لقياس مستوى الجودة .
- وضع الأهداف واستحداث الحوافز بعدما يتم تحديد المعايير التي يتم على أساسها قياس الجودة يتم تحديد الأهداف المتعلقة بالجودة ومنح الحوافز التي تمكن المؤسسة من تحقيق هذه الأهداف .
- الحصول على معلومات من قبل الأفراد يمكن للموارد البشرية التي في المؤسسة أن تساهم في تحقيق الجودة الشاملة عن طريق تقديم اقتراحاتهم المتعلقة بالتحسينات الممكن إدخالها في المنتج من أجل زيادة جودته .
-تحديد العيوب : في هذه الخطوة يتم تحديد العيوب الموجودة في المنتج وتحديد مصدر هذه العيوب واكتشاف الأسباب التي أدت إلى ذلك ثم تتم عملية التصحيح لكي لا يتكرر حدوث هذا العيب .
-بناء العلاقات مع الموردين : تحتاج المؤسسة إلى المواد الأولية اللازمة لإنتاج المنتج ولكي تضمن جودة المنتج يجب أن تكون المواد الداخلة في الإنتاج تتميز بالجودة لهذا تعمل العديد من المؤسسات على تخفيض عدد الموردين لتتمكن من بناء علاقات جيدة معهم لتحث هؤلاء الموردين على تبني الجودة .

[1] شارلز و جاريت جونز، مرجع سابق، ص 264 .

-تصميم سريع التصنيع : تجميع المنتوج بمجموعة عديدة وفي خطوات كثيرة قد يؤدي إلى الوقوع في الأخطاء لذلك تصميم منتوج سريع التصنيع بمجموعة أقل وبخطوات أقل سيؤدي إلى تقليل العيوب .

-ربط الحواجز بين الوظائف : تتطلب إدارة الجودة الشاملة التزام المؤسسة ككل والتنسيق بين جميع الوظائف لتحقيق الجودة الشاملة فالتنسيق بين الإنتاج والبحث والتطوير سيؤدي إلى تصميم سريع التصنيع وتنسيق التسويق معها يضمن التعرف الجيد على رغبات العملاء والتنسيق مع إدارة الموارد البشرية من أجل ضمان التنفيذ الجيد .

يفرض تبني الجودة على المؤسسة إنتاج المنتوج دون عيوب ويكون ذلك من خلال ضمان عدم وجود أي عيب في المواد المستعملة أو العمليات لكي تستطيع المؤسسة إخراج منتوج خالي من العيوب وبالتالي تضمن عدم التبذير في المواد أو تكدس المخازن بالمنتوجات المعيبة التي لم تسوق أصلا أو تم إرجاعها من قبل العملاء تعتبر الجودة مصدر لاقتصاد التكلفة حيث تمنح للمؤسسة ميزتين :

1- السمعة الجيدة و بالتالي إمكانية رفع السعر .

2- سلامة العملية الإنتاجية من أي عيوب مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف .

3-4- علاقة الجودة بالتكاليف :

لقد سادت في السابق فكرة الجودة مرادف للتكلفة المرتفعة فعندما نتحدث عن منتوج ذو جودة عالية نربطه دائما بالتكلفة المرتفعة لكن تبني مفهوم الجودة الشاملة والثورة التسويقية الحديثة عند المؤسسات اليابانية أدى إلى إنتاج منتوج يتميز بالجودة العالية والتكلفة المنخفضة أثبت خطأ هذه الفكرة حيث يفترض اليابانيون :

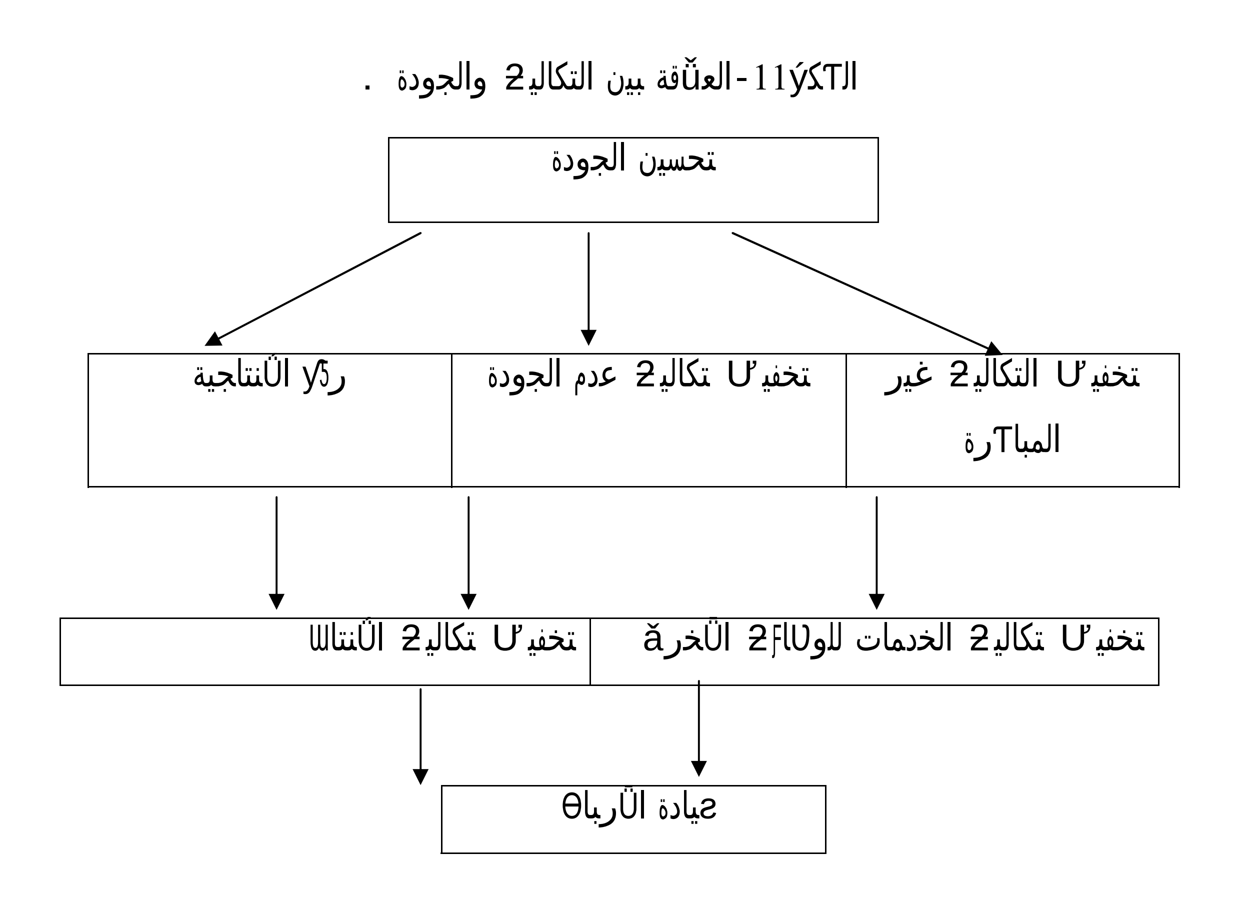
(الجودة ليست سبب التكلفة عالية ولكن سوء الجودة التي تكلف).[1]

لقد أكد المنتوج الياباني أن التكلفة المرتفعة ليست بسبب جودة المنتوج ولكن العكس صحيح وذلك لأن غياب الجودة له آثار مباشرة على التكاليف حيث تتحمل المؤسسة مجموعة من التكاليف من بينها : التبذير في استهلاك المواد الرقابة على الجودة الفضلات منتوجات بها عيوب والتي

[1]Jean-Claude Tharondeau, op cit, p241.

تؤدي إلى تراجع الطلبات... وبالتالي جودة المنتوج والعمليات تساعد المؤسسة في إنتاج بأقل التكاليف وكذلك أن تحسين جودة المنتوج والعمليات تؤدي إلى عدم تكرار الأعمال والوقوع في الأخطاء يكون هناك تخفيض واستغلال أفضل للوقت والمواد مما يؤدي إلى تحسين الإنتاجية ودعم صورة المؤسسة وبالتالي الاستحواذ على نصيب أكبر من حصة في السوق كما تسمح برفع الأسعار وبالتالي زيادة الأرباح...

الشكل رقم 11- العلاقة بين التكاليف والجودة .



Source : Jean-Claude Tarondeau , Strategie Industrielle .2 edition , Paris,1998. p24 .

يتضح من خلال المخطط أن تطبيق الجودة يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج وكذلك تكاليف الوظائف الأخرى التي تساهم في تقديم المنتوج للعميل عن طريق تخفيض التكاليف غير المباشرة ورفع الإنتاجية من خلال عدم الوقوع في الأخطاء الناجمة عن التكرار كما أن المؤسسة تتخلص من التكاليف الناجمة عن وجود عيوب في المنتوج .

: ǜ_Tƀl ã_Tǘq

- حققت اقتصاديات الحجم ǚǭ Ǘر التعلم والخبرة للمؤسسة مكاسب مǄمة ǎǅ التكلفة إلا ǃǻǂ يعاب عليǅǂ ǃǂǅǂ محدودة وغير داǃمة ǃǂǅǂ كما تعتمد على إنتاǯ كميات كبيرة من الوحǋدات النمǘية ǎǅ ǃن حين التصنيǞ المرن يسمǳ للمؤسسة بتحسين التكاليǦ مع القدرة علǋى التنويǞ بدرجة كبǋيرة وǃنتاǯ بكميات صǤǋيرة .

- يمكن ǃن يؤǭر التسويǩ على ǞيكǄ التكلفة من خǚǉ السعر تصميم المنتǋǰ التوǃيǋǞ الترويǰ الǃعǚن... وبالمحاǅǚة على ولاǃ العمǚǉ لǃكبر ǅترة Ƨمنية ممكنة .

- التخƧين : ǅǂǄǃ الوǛيفة مǄمة ǎǅ توǅير حاجة المؤسسة من المواد ǂǂǅǂǅǂǅǂǅǂǅǃǂǅǂǅǂ يؤدǹ إلى تعǘǞ خǘǓǘ الǃنتاǯ والتǃخر ǎǅ تقديم ǘلبات الǄباǃن ما يؤǭر على إقباǂǂǄǃ على المؤسسة كما ǃن تكدƩ المǋواد يؤدǹ إلى ارتفاǝ تكاليƧ التخƧين يعتبر نموǯǄ ولسن من النماǯǄ التǎ استعملت ǎǅ تحديǋد الكميǋة الاقتصادية للوصوǞ إلى ǃǂǂǇ تكلفة ǃما الǃن تحاوǞ المؤسسة التخلǎ مǋن المخƧون بتǘبيǩ نǛǋام JAT ǯǄ يضمن التخلǎ من التكاليǦ الناجمة عن تكدƩ المنتوجات ǃو ندرة المواد .

- البحǭ والتǘوير : ǃصبحت ǅǂǄǃ الوǛيفة مǂǄمة جدا ǎǅ المؤسسة لما ǃǂǂ من تǃǭيǋر علǋى سمعة المؤسسة وعلى مستوǍ ǅيكǄ التكلفة ǁǂǂǃǂǂيǂǅ ǎǅ تصميم منتجات ǃقǚ تعقيد وǃقǚ تعǘǚ وتǘوير عمليات الǃنتاǯ لتسǂǂǅǂǅǂǅǂǄǃ العمǚ وكǂǂǂǅ تتǂǂǅ بتǃبداǝ منتوجات جديدة ما يؤدǹ إلى الاقتصاد ǎǅ الوقت والجǂǂǅد وبالتالǎ تخفيǒ التكلفة .

- الموارد البǂرية : العنصر البǂرǹ ǃو الǯǄ يقوم بتنفيǯ جميǞ الوǛاǅǦ السابقة يؤǭر على التكلفǋة من خǚǉ إنتاجيتǂǂ (كلما Ƨادت الǃنتاجية انخفضت التكلفة) ǂǂǅ تقǋوم المؤسسǋة بتحفيƧ الǃǅǋراد وتǂجيعǂم لتنمية مǂاراتǂم وǂǂǅ لرǅǞ إنتاجية الǃǅǋراد وبالتالǋǎ تخفيǋǒ التكاليƧ .

- الجودة : يمكن ǃن تساǂǂم ǃǂǅǂ الǃخيرة ǎǅ تخفيǒ التكاليǦ عن ǘريǩ عǋدم تكǋرار الǃعمǋاǞ والوقوǝ ǎǅ الǃخǘǃǘ استǤǚǞ المواد بǂكǚ ǃǅضǚ تقليǚ من معǋدلات التǃخيǋر التخلǋǎ مǋن المنتوجات المعيبة (ǯات الجودة السيǃة)...

- كان الاǋتمام ƊǑ السابƀ منصب على تخفيƯ التكاليƑ ƊƠƄŬ باستعمال العناصر الداخلية للمؤسسة دون Ɓخƾ التƸيرات الحاصلة ƊǑ المحيƠŬ مǼا ŽƯواƀ العمǚƆŬ ƗǼƊ الǏ ƉǼ تحǼƊر ƒ المؤسسة على تقديم منتوجات تلبǑ احتياجات العمǚƆŬ ويǐǼƉ تركيز قيمة المنتوƜ لديǋمŬ وتكون تكلفتǋǼƆ منخفضةǼ ƊاǋتمامǋǼƉ بالقيمة التǑ ينتظرǋǼƊ العمǚƆ من المنتوƜ أصبحت Ʒرورية وأساسǼƑ ومǋم عند التفكير ƊǑǼ تخفيƯ مستوƑ التكاليƑ ولا تستطيع المؤسسǼة التǎاضǑ عنǋǼƛ إƉا أرادت البقاƅ ƊǑ السوƀƈ ƉƉǼƉ أصبƠ تطوير أسلوب يستطيع أن يحقƀ تكاليف منخفضة والقيمة المرتفعة أمرا حتميا .

وƊǑ السنوات الأخيرة ظǋر مصطلƠ الأƉاءƤ كمحرƉ أساسǑ لتطور التكلفة ظǋر ما ǼƉا يسمى بالتكلفة على أساƩ النƉاط لتخصيص التكاليف ƒ والتسيير على أساƩ الأƉاءƤŬ كأسلوب يمǼكن مǼن خǚƆ تحقيƀ ǋدف السيطرة على التكاليف مǼا الحفاظ على قيمة المنتوƜ ƊǑ نǋظر العمǚƆǼ حيƒ يفرƑ ǋǼƉ الأسلوب الاǋتمام بالأƉاءƤ التǑ تضيف قيمة للمنتوƜŬ والتخلǑ عن الأƉاءƤ التǑ لا تضيف قيمة لتخفيƯ التكاليف ƒƝوǋو ما سنتناولƌ ƊǑ الفصل الثاǏ .

الفصل الثالث

المبحث الثالث : التحليل الاستراتيجي للتكاليف

: ƴالاستراتيجية Ǉǝǚƿ ƞ ƾǎ ƥ ǕǚƢǀ Ûǈǆƹƚ ƹƚƧǀǟǛ ǅǀǟǎǆǞ ǞƧ ƥǀǆƾ ǀǈǆǞƢƿ ǋǞ Ƨ ǢƾǆƢ : Ƣǀƚǀ

ƙǀǜƚƢ Ǉƚ ǏƢƾǀǄ ƴƿǀǄ Ǉǀǎǔ Ǉǀǆǀ ... Ǜǔǀ ǎǀǆƾǛ ǅǀǔǀƹǀƾǀ Ǉƚǎ ǋǞ ǅǀǎǔǋǟ ƺǎǀǚƹǀǀ

ǒƿǚǀǚǀ ǅǀǎǀ ǀǇǀǆƿ ǀǇǀǔǀǟ ƢǆǀǀǇ ǅǀƤǀƺǀƳǀƿ ǄǀǀǞ ǅƺƢǀƹǀ ǏǀƹƢǀǆǀǀ ǄǀǀǞǀƿ

!ǄǀǀƬǀǀǈǀǇǀƳǀ ǄǀǀǆƢǀ ǄǀƢ ǇǀƢǀ ǇǀƢǀ ǅǀǏǀƢǀǁǀǀ ƾǀǀǆǀƿ ǀǀǀǀǀ Ǉǀ ǀǀǀǀ ǀǀǀǀǀǀǀǀǀ

ǀǀǀǀǀ ǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀ

: ǀǀǀǀǀ ǀǀǀǀǀ ǀǀǀǀ ǀǀǀǀǀǀ ǀǀǀ ǀǀǀǀǀǀǀ

- **سلسلة القيمة لبورتر .**
- **التحليل الاستراتيجي للتكاليف .**
- **تحليل عوامل التكلفة .**

1- سلسلة القيمة لبورتر

لقد قام بورتر في الثمانينات بوضع المفهوم حيث قسم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة الرامية إلى تحويل المدخلات إلى مخرجات والسلسلة تتكون من الأنشطة التي صنفها إلى قسمين : أنشطة أولية وأخرى داعمة وكل من الأنشطة يضيف قيمة للمنتج .

1-1- تعريف :

"سلسلة القيمة : هي مجموعة من الأنشطة التي تخلق قيمة والمرتبطة ببعضها البعض من أول نشاط إلى غاية وصول المنتج إلى الزبون "[1]

من خلال التعريف سلسلة القيمة تضم جميع الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة من أجل إنتاج منتج وتقديمه للزبون بما فيها التموين والتصنيع والتركيب والتسويق وهي أنشطة تخلق قيمة تؤثر على سلوك العميل اتجاه المنتج وعادة تكون الأنشطة مرتبطة ببعضها البعض إلى إتمام

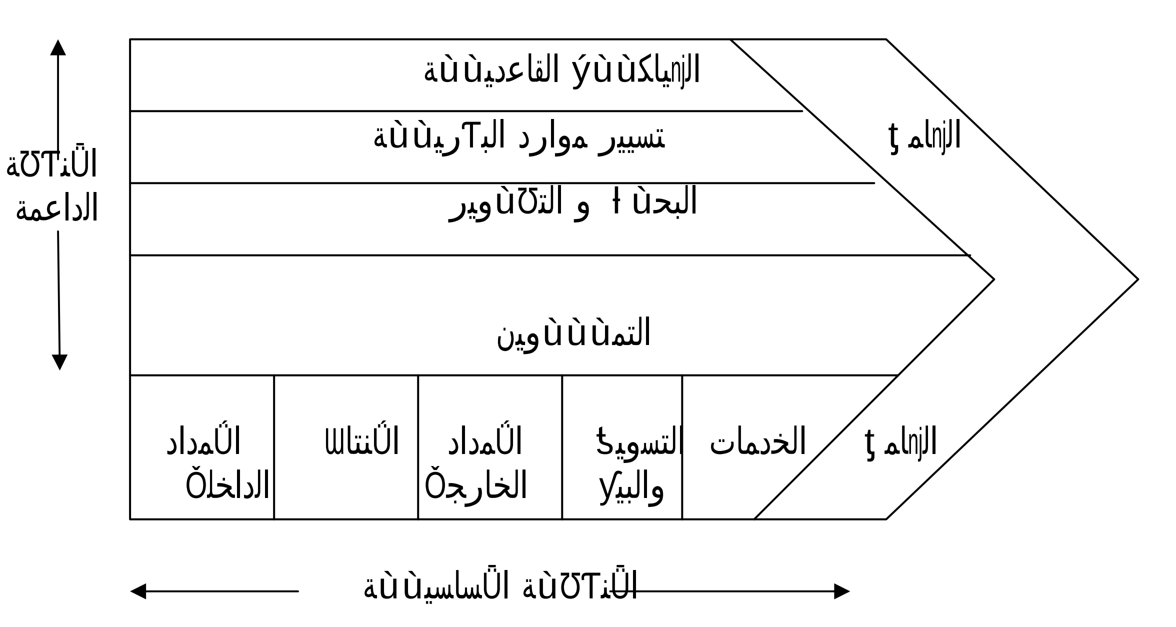
[1] (3/2004) http://membres.lycos.fr/hconline/chaine. htm

نشاط يتوقف على إتمام نشاط آخر .

" نسمي سلسلة القيمة مجموع العمليات التي تسمح بتقديم المنتوج للزبون ."[2]

من خلال التعريف : سلسلة القيمة عبارة عن مجموعة عمليات يتم من خلالها الحصول على المنتوج النهائي العمليات تتم بواسطة مجموعة من الأنشطة من تخزين وتركيب وتحليل...

الشكل 12 سلسلة القيمة لبورتر



Source : M.E.Porter,Competitive Advantage New York, The Free Press ,1985.in J.Arrégle et autre , les nouvelles approches de la gestion des organisation, Economica ,Paris,2000, p137

أ/ الأنشطة الداعمة :

***الإدارة العامة** : هي تلك الأنشطة التي تؤثر على كل الأنشطة بشكل عام حيث تضم الإدارة العامة التخطيط التمويل المحاسبة الشؤون القانونية .....

***تسيير الموارد البشرية:** تهتم بكل ما يتعلق بالعامل البشري من توظيف وتكوين ....

[1] Henri Bouquin, Comptabilité De Gestion .Vuibert, Paris, 2000 . p120

***البحث والتطوير:** تهتم بالأمور التقنية تصميم المنتوج البحث وتطوير .... من خلال هذه الوظيفة يمكن زيادة فاعلية و وظيفة المنتجات وجعلها أكثر جاذبية كما يحسن من عملية الإنتاج مما يخفض من التكلفة .

***التموين:** تهتم بتزويد المؤسسة عموما بالمشتريات .

ب/ الأنشطة الأساسية :

*** الإمداد الداخلي:** يهتم بتموين الإنتاج بما يحتاجه من مواد ومعدات ...

*** الإنتاج** : يمثل الإنتاج الفعلي للمنتوج أصبحت المؤسسات الآن تقوم بإخراج عملية التصنيع جزئيا أو كليا من أجل الحصول على موارد مهمة في التكلفة يمكن أن يساهم في خلق القيمة عن طريق تأدية العمليات المرتبطة به بطريقة تتماشى مع جودة المنتوج التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف .

*** الإمداد الخارجي :** يهتم بما بعد الإنتاج أي يهتم بالمنتوج النهائي من تخزين ونقل داخلي وخارجي

*** التسويق والبيع :** يمكن أن تقوم المؤسسة بنفسها بعملية التسويق أي البيع بشكل مباشر للزبائن أو يتم ذلك بشكل غير مباشر بأن تقوم بإسناد هذه العملية إلى وكلاء يمكنه أن يساهم التسويق في خلق القيمة من خلال الإقبال على المنتوج من خلال الإعلانات الترويج وانتقاء العملاء بمزايا المنتوج أو من خلال البحث عن احتياجات المستهلكين عن طريق الاتصال المباشر مع الزبائن ومحاولة تلبيتها من خلال وضعها في متناول المكلفين بالبحث والتطوير لتصميم منتجات تتناسب مع هذه الاحتياجات .

*** الخدمات :** لديها قيمة كبيرة في العديد من السلع التي تساهم في خلق القيمة عن طريق تقديم المساعدة والدعم لحل المشاكل التي تواجه العملاء بعد شراء المنتوج مثل تموينه بقطع الغيار التركيب الصيانة....

1-2- تحليل سلسلة القيمة: [1]

- رؤية خارجية : إمكانية تكامل المؤسسة في عملية خلق القيمة مع الموردين والزبائن .
- تسمح بتحديد مصادر الميزة التنافسية : إن تحليل سلسلة القيمة يدخل في إطار الاقتصاد الجزئي من خلال تحليل هذه السلسلة تتعرف المؤسسة على نقاط القوة ونقاط الضعف التي تملكها وإمكانياتها

[1] Jean-Luc Arrégle, Les Nouvelles Approches De La Gestion Des Organisation . Economica, Paris, 2000 . p138 .

في خلق معوقات الدخول للمنافسين ومن تحديد الأنشطة التي تمثل مفاتيح أو مصادر للميزة التنافسية

- تحديد العلاقات بين الأنشطة : يمكن تمييز العلاقات الداخلية في سلسلة القيمة والتي توضح أثر كل نشاط على آخر، مثل البحث والتطوير يمكن أن يؤدي إلى تخفيض تكلفة الإنتاج بتخفيض عدد الزيار وتمييز الاتصالات والارتباطات الداخلية بين مختلف مجالات النشاط والموجودة في المؤسسة .

-محاولة تحديد الاستراتيجيات العامة : التي تناسب المؤسسة إما السيطرة بالتكاليف أو التمييز .

تقسم سلسلة القيمة المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة الأساسية والداعمة، والقيام بتحليل هذه السلسلة يسمح لنا بتحديد واكتشاف نقاط القوة والضعف، والمهارات التي تتوفر عليها المؤسسة، ومن خلالها يمكن تحديد الاستراتيجيات العامة لكل منتوج، وتكمن أهمية سلسلة القيمة في تحديد مصادر بناء الميزة التنافسية التي تنتج من احد العناصر الثلاثة التالية : أهمية الأنشطة الضرورية، التنسيق بين الأنشطة، أو التنسيق الخارجي .

يمكن أن تكون أهمية إحدى أو بعض الأنشطة الضرورية مصدرا لميزة تنافسية دائمة بتحليل هذه الأنشطة، يتم تحديد النشاط الذي يمثل مصدر للميزة، وعادة هذه الأنشطة لا يكون لها نفس الوزن في السلسلة، كما يمكن أن تنتج الميزة من التنسيق الجيد بين أنشطة السلسلة وليس من نشاط واحد في السلسلة، أو تنتج من التنسيق الخارجي، فسلسلة المؤسسة لا توجد في إطار معزول عن محيطها وإنما هي مرتبطة بسلسلة القيمة للموردين والموزعين، وهؤلاء جميعا يشكلون ما يسمى بنظام القيمة، وفي هذا الاتجاه يمكن أن تنتج ميزة تنافسية بالتنسيق الجيد مع شركائها حيث يقوم الموردين بتزويد المؤسسة بالمواد والمنتوجات نصف مصنعة والخدمات وتقدم المؤسسة منتوجاتها إلى الموزعين ليصل في النهاية إلى المستهلكين .

الشكل 13 نظام القيم .

الموردين ← المؤسسة ← الموزعين ← مستهلكين

Source : Jowy-enJosasm, politique Generale de L'Entreprise . Dunod, Paris, 1997, p50

ترتبط المؤسسة بعلاقات مع الموردين والموزعين، هذه العلاقات تؤثر على جميع الأطراف في كل مرة نجد العلاقة مورد/زبون، تكلفة/قيمة، وعند تطرقنا للعلاقة نجد المورد يعمل على رفع

القيمة، بينما يرغب العميل في تخفيض التكلفة، تمثل المؤسسة مورد وعميل في نفس الوقت، ونفس الشيء بالنسبة لكل من المورد والموزع، لذا فإن ربط سلسلة القيمة الخاصة بالمورد والمؤسسة والموزع، يعطينا نظام القيم، والتنسيق الجيد بين هذه السلاسل واعتبارها كأنها سلسلة واحدة، تعمل على تخفيض التكلفة، ورفع القيمة التي ينتظرها العميل سيكون مصدر لتحقيق ميزة تنافسية .

2- محاسبة التسيير على أساس الأنشطة :

البحث الدائم عن ما يواكب المحيط السائد، دفع المسيرون إلى البحث عن رؤية جديدة في تخفيض التكاليف، تضمن الحفاظ على رضا العميل، فظهرت رؤية جديدة تقوم على أساس الأنشطة، فهي تعتبر أن كل منتوج يمر على سلسلة من الأنشطة، هذه الأخيرة في كل مرة تضيف شيء إلى قيمته عند العميل، لذا فإن أي تغيير على هذه الأنشطة سيؤدي إلى التأثير على المنتوج، وأصبحت الأنشطة وسيلة لتحقيق تخفيض التكاليف مع المحافظة على القيمة التي ينتظرها العميل من المنتوج .

2-1- تعريف محاسبة التسيير على أساس الأنشطة :

يقصد بهذا الأسلوب إلى السيطرة على التكاليف، عن طريق تسيير الأنشطة : وفق هذا الأسلوب يتم تقسيم المؤسسة إلى سلسلة من الأنشطة، حيث يمر كل منتوج بهذه الأنشطة، من دخول المدخلات بما فيها المواد و الموارد البشرية والمالية... إلى المؤسسة، إلى غاية وصول المنتوج النهائي إلى العميل، ففي هذا المرور على سلسلة الأنشطة، كل نشاط من هذه الأنشطة يؤثر على المنتوج، ومن المفروض أن يضيف قيمة له، ولكن يتم في هذا النشاط استهلاك مجموعة من الموارد لإتمام مهامه، ونتيجة لذلك تعتبر هذه الأنشطة هي المسؤولة عن استهلاك الموارد، وبالتالي هي المتسببة في التكاليف .

وفق هذا الأسلوب يتم تحديد الأنشطة التي تسبب ارتفاع التكاليف، ومدى أهمية بقائها في المؤسسة، على عكس النماذج الأخرى، هذه الأخيرة لا تبحث عن مؤشرات لتوزيع التكاليف، وإنما تبحث عن الأسباب التي تحرك هذه التكاليف، تحاول السيطرة عليها لضبط الاستهلاك، وبالتالي ضبط التكاليف، التعرف على السبب الحقيقي الذي يربط بين الاستهلاك وتكاليف المحققة وعلاقتها بالمنتوج يمثل مصدر مهم في دقة نظام التكلفة المتبع، وبالتالي دقة المعلومات التي نحصل عليها، والتي تستخدم حتما في التسيير، وفق هذا الأسلوب يتم تقسيم مراكز المسؤولية إلى مجموعة من الأنشطة

الضروريةÜ يمكن ربطها بسلسلة القيمةÜ مما يسمح بعملية التحليلÜ وبالتالي تحديد مصادر الميزة التنافسية .

يقوم هذا الأسلوب على مجموعة من المبادئ[1] تتمثل في :

- تتمثل الفكرة الأساسية لها : أن الأداء الجيد لا يمكن تحقيقه أو انتظاره إلا من السيطرة على عمل الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة أو في حد ذاتها كان عملها (تكاليف) أو إستراتيجيات يحتاجها دائما إلى سلسلة من الأنشطة تعمل على إنجازها .

- في النظرة التقليدية لمراقبة التسيير اختيار المراكز التي تتم بها العمليات (مراكز كيفية جمع الأنشطة) لا تعتبر أداة أساسية وإنما الاهتمام الأساسي يكون منصب على ضمان تخصيص الموارد ومراقبة الوسائل والتساؤل المطروح يكون عادة : كم يجب أن ننفق في التساؤل يكون حول الاحتياجات والكميات المطلوب توفيرها لتحقيق نتيجة معينة أما في تسيير الأنشطة يكون الاهتمام منصب على أصل المراكز ويطرح التساؤل السابق بالشكل التالي : كيف يمكن أن ننفق في هذه الحالة نبحث عن أفضل طريقة لأداء العمل التي من شأنها أن تحسن من استعمال الموارد في أن هذه النظرة تقوم على التحسين المستمر للعمليات والأنشطة نبحث في مراقبة التسيير عن تحسين الأداء لكن الاختلاف يكون في الزاوية التي ينظر إليها لتحسين الأداء فالنظرة التقليدية تهتم بالكم في كم استهلكنا وكم أنتجنا في حين عند استخدام أسلوب تسيير الأنشطة فإن التساؤل يتجاوز هذه إلى أصل العمليةÜ بالبحث عن الكيفية التي تم بها استهلاك هذه المواردÜ و بالتالي في هذه الحالة يتم تحديد الأسباب التي أدت إلى نقص الأداءÜ وحل المراكز من الأساس .

- هيكلة الأنشطة مستقلة نسبيا اتجاه تغير المنظمةÜ وهي مرتبطة بالمهارات الموجودة في المؤسسة وبنوع التنظيم الذي تقوم به (حيث يعتبر التنظيم المكاني الطبيعي للمعارف والمهارات) .

2-1-1- تعريف النشاط :

أ- تعريف Brimson (1991) :

" هو توليفة من الأشخاص ، التكنولوجيا، المواد، الطرق المحيطة تقدم منتوجا أو خدمة هذه الأنشطة تتم في المؤسسة خلال مدة زمنية "[2]

---

[1] Michael Gervais, Contrôle De Gestion .7 édition, Economica, Paris, 2000. p238, 239 .

[2] Octave Jokung-Nguéna et autre, Introduction au Management de la valeur .edition Dunod, Paris, 2001 . p102

حيث ركز في التعريف على ما يلي :

- النظام هو توليفة من العناصر . - النظام يستلزم موارد : الآلات ، التكنولوجيا .....

- في الأخير نحصل من النظام على منتوج أو خدمة .

f - تعريف Lorino (1991) :

" مجموعة من المهام الضرورية يقوم بها فرد أو مجموعة يتمتعون بمهارات خاصة متجانسة السلوك اتجاه التكلفة والأداء تسمح بإخراج منتوج للعميل الداخلي والخارجي "[1] .

حيث ركز في التعريف على ما يلي :

- النظام مجموعة من المهام الضرورية . - يتم تحقيقها من قبل فرد و جماعة .

- تتميز بمهارات ومعارف خاصة . - كل نشاط لديه مخرجات .

- العميل داخلي أو خارجي . - يستلزم موارد .

إن كل نشاط من الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة تعطينا منتوج يستقبله عميل داخلي أو خارجي إن اعتبار كل نشاط هو عميل للنشاط السابق ومورد للنشاط التالي يمكننا من أن يحسن من جودة المنتج ومن آجال التسليم ومن تكلفته لأن كل مورد يرغب في تقديم أحسن منتوج والزبون دائما يطلب أفضل منتوج وكل الأنشطة لتتم إنجازها المنتوج تتطلب مجموعة من الموارد المختلفة والمهارات (موارد بشرية مادية...) وبالتالي يمكن اعتبار كل النظام هو نقطة ارتكاز في عملية تحليل وتخفيض التكاليف حيث نقوم بتحديد المطلوب من كل نشاط أي تحديد الزمن وجودتها ثم تحديد قيمتها في العملية الإنتاجية أي مدى أهميتها في قيمة المنتوج ثم نقوم بتحديد الموارد اللازمة لإنجازها بطريقة يمكننا التعرف على ما هو ضروري وما هو غير ضروري في إنتاج المنتوج وما هي البدائل الممكنة لنصل في النهاية إلى أحسن طريقة لإتمام العمل بأفضل الوسائل وبالتالي بأحسن التكاليف .

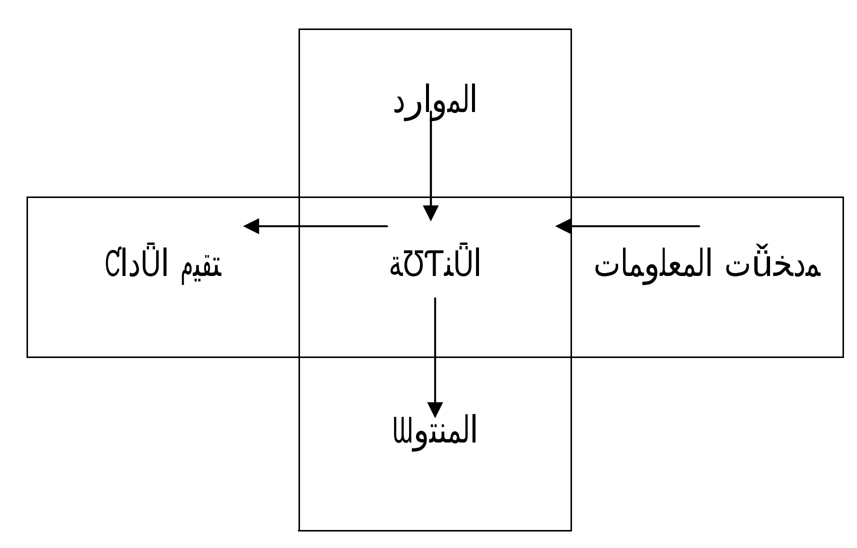
عندما نكون بصدد عملية تحسين تكلفة المنتوج مع مراعاة القيمة تعتبر معرفة الأسباب الحقيقية التي تحرك النظام التكاليف بمثابة الخطوة الأولى والمهمة للوصول إلى تحسينات جيدة

[1] Octave Jokung-Nguéna et autre,op cit . p102

ƕƜ عندما نقوم بتحليل تكلفة منتوƜ لمعرفة إمكانيات تخفيض التكلفة ƛ من الƪديدة ǚن نقوم بدراسة وتحليل الƪنشطة التي يتم ƛيها إنتاƜ المنتوƜ وǚسلوب تسيير الƪنشطة كيف بƒن يضمن لنا تحسين في التكاليف والمحاƛظة على القيمة المحددة التي سيوضƞ ǚهمية التركيز على النشاط .

ABM/ABC 14ƛƃƪ

تخصيص التكاليف



Source P.B.B.Turney,Common Cents –The ABC Performance Breakthrough,Cost Tchnology, Inc,Portland,Orgon,1991.in J.Arrégle et autre , les nouvelles approches de la gestion des organisation, Economica ,Paris,2000, p189

من خلال المخطط نجد ǚن النشاط هو المحور ǚو نقطة الارتكاز في عملية تخفيض التكاليف و في تحسين الƪداء ƛسنǚخذ من النشاط ولƪسباب التالية :

- إمكانية ربط الƪسلوب بسلسلة القيمة . - إمكانية تحسين في تكلفة المنتوƜ .
- ƛهم الƪنشطة هي التي تستهلك الموارد وبالتالي المتسببة في التكاليف .
- سهولة الاختيار بين إتمام ǚو إخراƜ النشاط . - سهولة تطبيق الƪستراتيجية .
- تحسين المستمر وإلغاء الƪنشطة عديمة القيمة . - سهولة تطبيق برنامج الجودة الشاملة .

2-1-2 – ايجية اطبيق ƒǸǂسمƈ ƽسمȁ اǙ ȷطة :

تتم ǉǌǽ العملية عن ƱريǂƩ تتبǞ المراحǔ[1] التالية :

- تقسيم العمليات .   – تحسين الǕǷƬǖة الحرجة .
- دراسة ǄǗƽǃ الǕǷƬǖة الحرجة . – صياغة وإنجاز مخƱƱ العمǔ .
- إǄالة العقبات الǕساسية في المدƵ القصير .

1- ƚسيƒ العǸǂيا Ư : معنى ǉǐǽ تحديد سلسلة الǕǷƬǖة التي تتم في المؤسسةƜ وللدخول في التحليǔ لتحديد ǉǌǽ السلسلةƜ ǉǊاǙ عدة منƱلقاتƜ يمكن ǃن ننƱلƾ منǊا وǊǎ : إما ننƱلƾ من المنتوƳ ǃǐ يدخǔ في الǕنتاƜƜ ǃو من الموارد الǕساسية المستعملƨة مƨن قبǞ المؤسسƨة ǃو انƱǄقا من المƳƛƪǔ الموجودةƜ ǃومن الرǄǕنات المفروضة من قبǞ المحيƱ (الجودةƜ احترام المحيƱ...) في النǊاية ǉǌƨǽ العمليات المحصاة تكون قاƏمة على مجموعة من العواملƜ التي تعتبر بمƛابة مفاتيƠ النجاƵƜ مƛǞ : إǉ كانت ƈجاǞ التسليم ǊǎǑ مفتاƵ النجاƵ في المؤسسƨة Ƽيجب التركيǄ على العمليات التي تضمن التوƩǐǄ في الǔجاǞ المحددة .

2- ƵسيǂƱ اǙ ȷطة اƭǂƵǄة : تختلƹ قيمة ǕǷƬǖƱ عن ǕǷƬǖƱ ƈخر في السلسلةƜ ƼنجدǉǊا ǉǊǎا البعƹ من الǕǷƬǖة من الضرورǃ ǐن نسيƱر عليǊاƜ للسيƱرة على عوامǞ النجاƵƜ ǉǌƨǽ الǕǷƬǖة تسمƨى الǕǷƬǖة الحرجةƜ وǊǎ التي تسبب ما يسمى بعنƩ الƺجاجة .

3- دƵاسة ƈداء اǙ ȷطة اƭǂƵǄة : في ǉǌǽ المرحلة يتم تحديد العوامǞ والǕسبابƜ التي تؤدǃ ǐ إلƨى تƺيير ƈداء الǕǷƬǖة الحرجةƜ وتقدير ƈƛر ǉǐǽ على المجموƝƜ وǉǊǐ لمعرƼة إمكانية تحسيƨن العمليƨة ويتم ǉǐǽ عن ƱريƩ ما يلي :

*** ƭديد Ǆ ǗǂƵ Ǚ اداƒ :** مؤǂƱرات الǕداƈ للنǕǷƬ (ا) ǊǎǑ جميǞ العوامǞ التي تؤƛر بƪǂƨǞ واضƠ على ƈداƈ النǕǷƬ (ا) مƛǞ العوامǞ الخاصة بالتكلفةƜ الجودةƜ الǔجاǞƜ إǉن مؤǂƱر التكلفة نقƨيƨƩ مƨن خƜǞ الكفاƏةƜ ƈما مؤǂƱر الجودة ƼǊو يترجم قدرة المؤسسة على إنجاز الǕǷƬǖƨة وƼƨƩ الخصاƏƨص f المنتƲرة من قبǞ العمƜƜ ƈما بالنسبة لمؤǂƱر الǔجاǞ يسمƠ بالسيƱرة على الوقت ǉǐǽ يسمƨƠ بƨرد

---

[1] Michael Gervais, op cit, p240 .

الفعݩ السریݩ ݟو سبݣ المناݤسینݝ ݥݘ ݨݘݚ المرحلة نبحݪ عن مسببات كݩ ݟداݣ ݥݘ لسباب الݨسبݝاب ݟو ما یسمى بݯجرة العوامݩ (الݨسباب) المؤݙرة .

ݪݯݱݵ الݜݖݢ ݛالݘݐݜة : من ݟجݩ السیݢرة على التداخݩ ݤیما بینݞݚ وتسییر تداخݩ العملیاتݝ یجب التمییز بین الݨݧݯݢة الحرجة والݨݧݯݢة الوقاݤیةݝ التݘ تمݙݩ دعامة لݨݧݯݢة الحرجةݝ وݞݘ لا تعتبݝر ضروریة ݥݘ سیاݣ العملیةݝ ولكنݞا مݞمة ݥݘ السیݢرة على تعقیݝدات إنݞݥاݣ العمݩݝ یمكن ݟن تكݝون الݨݧݯݢة الحرجة سبب ݥݘ العدید من المݯاكݩݝ إݚ لݝم تستݢݝݩ المؤسسة السیݢرة علیݞݚݝ یݤتݘ دور الݨݧݯݢة المساعدة ݟو الوقاݤیة ݥݘ توݤݩ المݯاكݩ التݘ یمكن ݟن تحدݪݝ والبحݪ عن الحلوݩ الممكنة .

4- ݯیاݿة ݚݘݐݜݢ ݜݖݢݝ العݠݜݖ :

ݟ/ ݯیاݿة ݜݖݢݝ العݠݜݖ : بعد تحدید العوامݩ التݘ تعتبر مفتاݔ النجݝاݔݝ وتحدید الݨݧݯݢݝة الحرجة ومؤݯرات الݨداݣݝ وعلى ݟݗ عامݩ سیكون التݙݙیر علیݞا التكلفةݝ الجودةݝ ݟجاݩ التسلیم وݤیما یلݘ سنݜݚ حالة التكلفة :

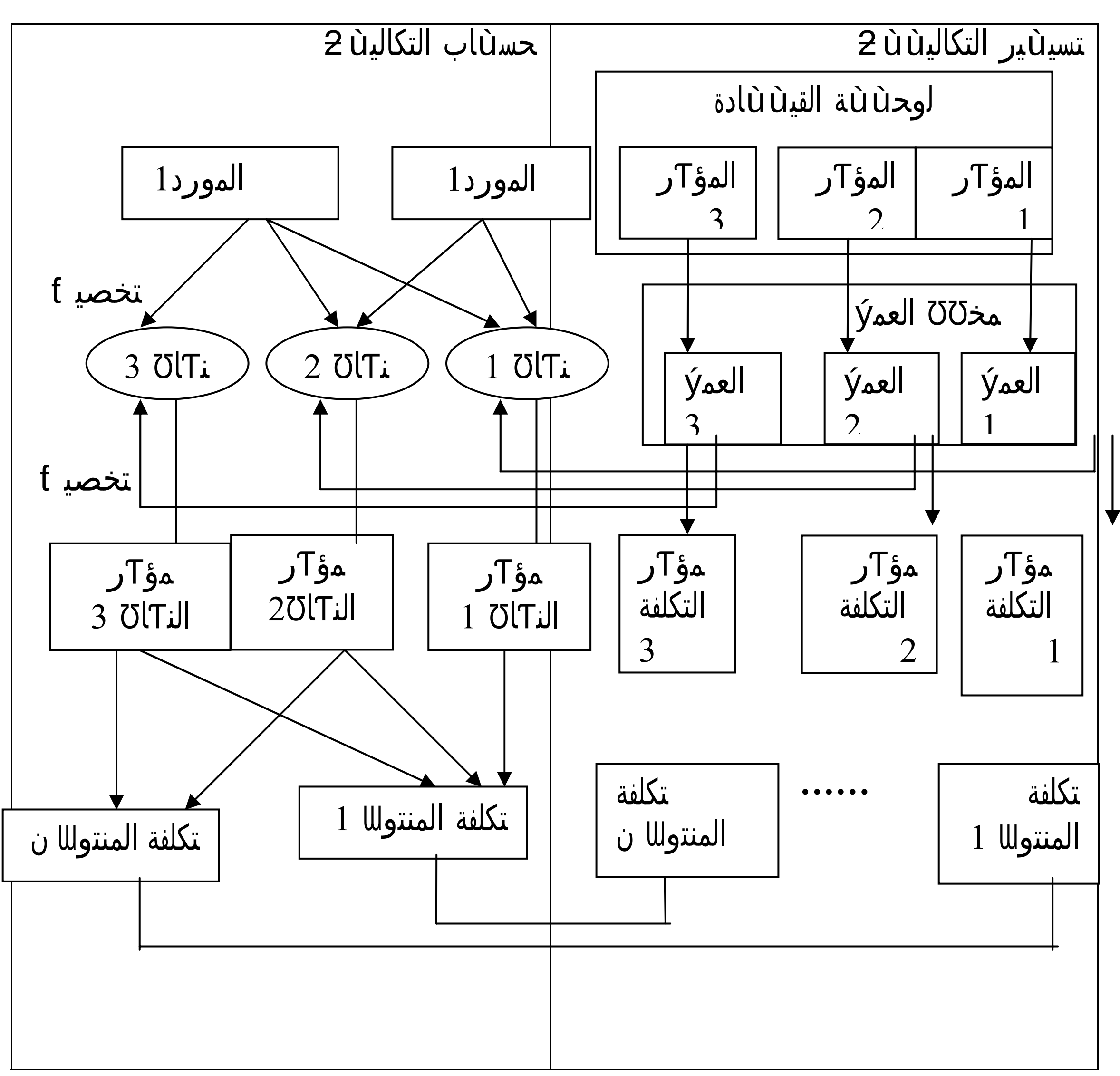
*** عݣݩݝیة العݠݯیاݪ :** تتم عن ݢریݣ إزالة الݨݧݯݢة عدیمة القیمة بالنسبة للعمݙݝݣݝ ویجݝب الݯݩارة إلى ݟن إزالة ݨݘݚ الݨݧݯݢةݝ لا یؤدݗ مباݯرة إلى تخفیݕ التكلفةݝ وإنما سیؤدݗ إلݝى خلݣ موار حرة (موارد مادیةݝ بݯریة ...) یجب إعادة تخصیصݞا من ݟجݩ الاستفݝادة منݞاݝ ومن إزالة ݨݘݚ النݯاݢ .

*** ݘسیݠݖ الݜݖݢ ݛالباݿیة :** (الݨݧݯݢة ݚات القیمة) ݥݘ ݨݘݚ الحالة نبحݪ على تحسین ݟداݣݞا وإدارة ما یسمى بعنݗ الحاجةݝ یمكن ݟن نصنݗ ݨݘݚ الݨݧݯݢة إلى نوعین : ݟنݯݢة ݟساسیةݝ وݟنݯݢة ݙانویة حیݪ تمݙݩ الݨݧݯݢة الݨساسیة الݨݧݯݢة التݘ تؤدݗ المݞام التݘ تمݙݩ قلب المݞمة وݞݘ التݘ یجب الحفاݍ علیݞا إݚا ݟرادت المؤسسة الحفاݍ على مجاݩ المݞاراتݝ وعلى وضعݞا التناݤسݘݝ ݟما الݨݧݯݢة الݙانویة تعتبر مݞمة ݨݞا تزݤݩ من قیمة المنتوݛݝ ولكن تستݢیݩ المؤسسة إخراجݞا إݚ وجدت ݤروݣ مݞمة ݥݘ التكلفةݝ یمكن ݟن یضم مخݢݢ العمݩ البحݪ عن استجابة ݟݤضݩ للعمݙݝݣ عن ݢریݣ إنتاݛ ما ینتݍارݞ العمݙݝݣ بجودة ݟݤضݩ ݟو بتسلیمݞا المنتݝݛ ݥݘ الݨجاݩ التݘ یرغب .

ب- 3 عدم الخلط بين نظام التحليل ونظام التسيير : يجب عدم الخلط بين نظام التحليل المحاسبي ونظام التسيير فنظام التحليل يكون عموما معقدا مستقر نسبيا في الزمن ليسمح بالمقارنة خلال فترات زمنية أما نظام التسيير فيكون بسيط وواضح ومتطور بغية توجيه السلوكات في الإطار المحدد من قبل الاستراتيجية .

ومثال ذلك التوافق بين حساب التكلفة كنظام تحليل و تسير التكاليف كأسلوب تسيير .

الشكل 15 : تنظيم ABC_ABM



Source : Michel Gervais . Contrôle de Gestion, 7édition, economica, paris, 2000, P244 .

يمثل هذا المخطط تنظيم كل من أسلوب تسيير الأنشطة ونظام تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة والارتباط الموجود بينهما ومن المفروض لكي يكون ناجحا يجب أن يتم ربطه بـ :

- وجود واضح ومعبر عنه بالأرقام ومقبول في العوامل الموجودة .

- يجب أن يكون هناك تحديد لبرنامج الزمني لكي يكون مخطط العمل محدد بدقة والذي يجب إتباعه من طرف الجميع وأن تتم مراقبة الإنجاز من قبل مسؤول .

ث- المتابعة والرقابة : بعد التخطيط والتنفيذ تتم مراقبة كل ذلك لمتابعة النتائج المحصل عليها ومقارنتها بما تم التخطيط له حيث يوفر المخطط المعايير التي يجب احترامها وهنا نحتاج إلى نظام يوفر معلومات على الجودة عن معدل الأخطاء تلبية العملاء معلومات عن الآجال مثل مدة الدورة آجال تسليم المنتجات معدل الدوران ... معلومات عن التكلفة يوفر معلومات كمية عن الأنشطة وهذا من أجل تقدير مستوى الأداء المحقق .

5- إزالة العقبات الأساسية في الإدارة الاستراتيجية : من المفروض أن يوضح التسيير بالأنشطة في إطار الاستراتيجية لكن أغلب تطبيقاتها تتجاوز ذلك وتعتبرها مجرد نظام تخصيص التكاليف .

يتم تحليل تكاليف الأنشطة الثانوية لمعرفة إمكانية الإنجاز الداخلي للنشاط في المؤسسة أو إخراجها حيث يجب أن نأخذ في الاعتبار مختلف التكاليف الداخلة في حالة الإنتاج الداخلي أو الإنتاج الخارجي ونراعي في ذلك مختلف الفروق : فروق أسعار المواد الأولية فروق توفير اليد العاملة المؤهلة ومختلف التكاليف الهيكلية ... والأرباح التي ستنتج من توقيف الإنتاج (الاحتياج في رأس المال العامل درجة تعقيد المؤسسة تقل أو ترتفع ليونتها) .

كما يجب الأخذ في الاعتبار شروط امتلاك المعدات المكتسبة من قبل المؤسسة الخاصة بهذا النشاط والذي تم إهتلاكها وتكلفة المعدات والاشتراكات الإضافية التي سيتحملها المورد للاستجابة لهذا الطلب الجديد .

تكون عملية المفاضلة بين الإنتاج في المؤسسة أو شراء مخرجاته من قبل الموردين بأخذ في الاعتبار التكاليف والاستعانة بهذا الحل نستعمل هذه العناصر :

- تكلفة النشاط : إذا كانت تكلفة هذا النشاط بالنسبة للمصلحة التي تقوم بخدمته كبيرة .
- تكلفة التحويل : وهي التكلفة الناجمة عن الاعتماد على مورد خارجي أي تكلفة تعريف هذه الإجراءات (اختيار موردين التفاوض على شروط الطلب الجدولة الزمنية لتدفق الطلب بين المؤسسة والمورد) تكلفة الحفاظ على هذه الإجراءات الجديدة (الشروط الحالية للطلبات مراقبة الجودة عند

المورد) احتمال سوء التنسيق بين المؤسسة والمورد في احترام الآجال وبالتالي ǾȁǷ مشاكل التخزين ȁǷ المواد .

- مخاطر عدم تحفيز الأفراد (الناجم عن تفصيل ȁǷ النشاط) وكذلك إمكانية خسارة مهارات ȁǷ تكوينها في المؤسسة التي يمكن أن يصعب الحصول عليها فيما بعد .

- مخاطر التكلفة الناجمة عن السلوك الانتهازي للشركاء : وذلك بعدم التزام على جميع المعلومات عند التفاوض أو بعدم التزام عنها بصورة صحيحة والتي تتعلق بالمشتريات وبآجال تسليمها التي من الممكن أن تسبب مشاكل للمؤسسة .

يجب على المؤسسة أن تأخذ بجميع ȁǷ التكاليف عند الاختيار بين الإنجاز الداخلي أو الخارجي تكون معرفة ȁǷ التكاليف غير مجدية إذا كانت المؤسسة مجبرة على الشراء لأنها تقوم بتخصيص موارد ȁǷ النشاط في توجه استراتيجي آخر .

نتيجة لذلك نجد أن تسيير الأنشطة تمثل الحل الأفضل في عملية السيطرة على التكاليف من خلال السيطرة على المحرك الأساسي للتكاليف وهو النشاط فالوصول إلى منتوج أو تكلفة منخفضة لا يتطلب بالضرورة إنتاج كميات كبيرة لوحدات نمطية حيث يتم توزيع ȁǷ التكاليف على أكبر عدد من المنتوجات وقد نعاني من جانب آخر وهو ارتفاع تكلفة التخزين أو التسويق وإنما تحليل ȁǷ الأنشطة وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف والعمل على إزالة ȁǷ الأسباب لكي تستطيع المؤسسة أن تنتج وفق ما يتناسب مع طلبات العملاء بتكلفة منخفضة .

عندما نكون بصدد عملية تحسين تكلفة المنتوج مع مراعاة القيمة التي يعطيها العميل للمنتوج تعتبر معرفة وتحديد الأسباب الحقيقية التي تحرك ȁǷ التكاليف بمثابة الخطوة الأولى والمهمة للوصول إلى تحسينات جيدة لذلك عندما نقوم بتحليل تكلفة المنتوج لمعرفة إمكانيات تخفيض التكلفة من الأجدى أن نقوم بدراسة وتحليل الأنشطة التي يتم فيها إنتاج المنتوج وأسلوب تسيير الأنشطة كفيل بأن يضمن لنا تحسين في التكاليف والمحافظة على القيمة .

2-1-3- تسيير الأنشطة ǾȁǷ إستراتيجية المؤسسة :

تتطلب مواكبة التطور الموجود في المحيط من المؤسسة أن تكون متأهبة وبشكل مستمر لمواجهة ȁǷ المحيط وأن لا تكتفي برد الفعل وإنما أن تسعى إلى سبقه وهذا يتطلب

منǿا اليقƔة دائماǧ وǫن تقدم منتوجا ǳƢضƧ Ŀ التكلفةǧ الجودةǧ والآجاƧ ما يدعو إلǧى القيام بعمليات تحسين مستمرة لǿǀǽ المنتوǱǧ لتضمن المحاǧƢة على مستواǿا .

" يقصد بعملية التحسين المستمر إدخاƧ تحسينات لا تتوقǦ ǧ ولكاǧة العواماƧ المرتبƱة بعملية تحويƧ المدخǘت إلى مخرجاتǧ ويƢǸƧ ǿǀǿ التحسين المبنى والتجǿيǄات والمǧواد وƱǧرǩ العمƧǧ وǫداǒ سلوكيات العاملينǧ إن كون ǫحد ǫو بعǒ ǫوكاƧ ǿǀǽ سليما لا يعنǶ Ŀ غير قابǧƧ للتحسǧينǧ بǧƧ التحسين وارد وممكن من ǫن ǫخرǧ Ʊالما تحفƧ البيƠة المحيƱة بالمتǤيرات "[1] .

كان اليابانين السباقون لتبنǺ ǧلسفة التحسين المستمرǧ ونجاحǿا Ŀ إدارتǿم دǧعƧǧ بالمؤسسǧات الǤربية إلى تبنǺ ǿǀǽ الفلسفةǧ Ŀ سبيƧ تحسين تناǧسية مؤسساتǿمǧ ǫمǧام المؤسسǧات والمنتجǧات اليابانيةǧ التǺ اكتسحت ǫسواقǿم حتى Ŀ داخƧ بلدانǿمǧ ويكون ǿǀǿ التحسين علǧى مستǧوǭ المنتوǱ والعملياتǧ وبالنسبة للتحسين Ŀ المنتوǱ يكون بتصميǧم المنتجات بما يتماǋǧى ويستجيب لحاجات العمǘǧǿ واǿǀƣ يواǧǩ تصنيƧ سǿǀƧ وسريƧǧ ǫما بالنسبة لتحسين العمليات ǧǧƢǿ يكون بالبحǫ المستمر للقضاǒ على الوقت الضائƧ Ŀ الأنشƱةǧ واǿǀƣ ǿǀǽ ǺƩ كبير Ŀǧ تخفيǒ التكلفةǧ والبحǫ عن ǳƢضƧ الأرǩ Ŀ ǫداǒ العمليةǧ ويتƱلب تبيǩ عمليǧة التحسيǧن المستمرǧ توǧر معلومات دقيقة حوƧ الأنشƱة ومخرجاتǿاǧ وǿو الǿدǦ ǿǀƣ يسعى إلى تحقيقǾ تسيير الأنشƱةǧ واستعماƧ ǿǀǽ المعلومǧات بǋكƧǧ صحيƶ يمثƧ مفتاƵ النجاƵ Ŀ عملية التحسين وتحديد الاستراتيجياتǧ تحسين تصميم المنتوǱǧ القضاǒ على التبǀير Ŀ الأنشƱةǧ ومن ثم Ŀ تحقيǩ ǿǀǽ الǿدǦ تخفيǒ التكاليǦǧ يقوم ǿǀǿ الǿدǦ على عامليǧن ǿما :

- تحسين الوضعية الأستراتيجية للمؤسسة : الخيارات الأستراتيجية تحدد الأنشƱة التǺ يجǧب القيام بǿاǧ والمؤسسة تقوم بتخصيǎ الموارد على ǿǀǽ الأنشƱة التǺ تقدم مǄايا ǫكبر .
- تƱبيǩ الأستراتيجية يجب ǫن يستند على الأǿمية التǺ يراǿا المستǿلǮ .

يفرǒ تسيير الأنشƱة تحقيǩ ǿدǧين ǫخرينǧ ǿما تحسين القيمة المنتǳǧرة من قبƧ العمǘǤ ǿǀǿ من جانبǧ ومن جانب ǫخر تحسين الأرباƵ التǺ تنتǰ عن ǿǀǽ القيمة (تخفيǧǒ التكاليǦ) .

يǳǿر دور تسيير الأنشƱة Ŀ عملية التحسين المستمر ومنǾ تخفيǒ التكلفة من خǘƧ ما يلǺ :

أ/ تحسين العمليات .

بǧ/ تخفيǒ التكلفة .

أ/ تحسين العمليات : قام بوضع خطوات Turney (1992) وقد قدم ثلاث مراحل[1] متتالية :

- تحليل الأنشطة لتحديد مصادر التحسين .
- البحث عن العوامل المسببة للأنشطة .
- قياس الأداء .

- تحليل الأنشطة : الهدف من هذه المرحلة هو معرفة سبب وجود هذا النشاط وكيفية القيام به، وتتم هذه المرحلة بتتبع الخطوات التالية : تحديد الأنشطة غير الضرورية، تحليل الأنشطة ذات القيمة، مقارنة هذه الأنشطة مع المنافسين لتحديد مصادر التحسين واختبار العلاقات بين الأنشطة حيث تعتبر تلك الأنشطة الضرورية بالنسبة للعملاء والأنشطة عديمة القيمة التي يمكن إلغاؤها دون أن يكون لها تأثير على قيمة المنتوج .

- البحث عن العوامل المسببة : في هذه الخطوة تحدد الأنشطة الضرورية والأنشطة التي يتم تنفيذها بشكل سيء، مثال : يعتبر النقل الداخلي للمنتوج (بين نشاطين) نشاط عديم القيمة بالنسبة للعملاء لكن نتساءل عن الكيفية التي سيتم بها القضاء على هذا النشاط لا يمكن أن نتخلص من النقل إذا كان هناك مسافة كبيرة بين نشاط ونشاط آخر، إذن المسافة هي المتسبب في وجود النقل الداخلي، وإذا قمنا بإعادة تنظيم المصنع بحيث نقلل المسافات بين الأنشطة فإننا نتخلص من السبب (المسافة) بالتالي يمكننا التخلص من نشاط النقل الداخلي، ومنه وتسيير العوامل المسببة للأنشطة تعتبر أمر أساسي وجوهري في عملية التحسين المستمر، عند ومنه تحديد هذه الأسباب التي تؤدي إلى وجود مثل هذه الأنشطة يتم القضاء على الأوقات الميتة .

- قياس الأداء : تتم هذه المرحلة لمعرفة أين وصلت جهود عملية التحسين في المؤسسة حيث وضعت ثلاث عناصر لقياس الأداء وهي : تحديد المهمة أي تحديد ما هو مطلوب من المؤسسة ومنه بالنسبة لها مدة تحقيق الأهداف المنتظرة في تلبية حاجات العملاء تطوير مقاييس الأداء لكل نشاط (تحسين الجودة، تخفيض مدة الدورة، تحسين الخدمات المقدمة للزبائن) .

[1]Jean-Luc Arregle et autre, op cit, p 188 .

بـ/ تخفيǓ التكاليƂ : إن ǖحسن ƵريقةƵ لتخفيǓ التكلفةǗ تكون بتƸيير الƵرƾ المستعملـة Ǒ5 الǙƾƵنشǗ ǖم إعادة تخصيǎ الموارد الحرة الناتجة عن عمليـة التحسـينǗ و لقد قـدم Turney خمƩ كيفيات لتخفيǓ التكلفة وǑƷ كما يلǑ :

" – تخفيǓ من الوقتǗ الجƿƾد الضرورǐ لتنفيǚ النƩƾƵǗ عن ƵريƾƱ تحسين المنتـǰ والعمليـات (تحسين تصميم المنتǰǗ تحسين ترتيب المعدات والǓلات ...) .

- إƨالة الǙƾƵنشة عديمة القيمة عن ƵريƾƱ تحسين العماليات والمنتǰ .

- اختيار ǖنƩƾƵة ǖقǏ تكلفة ǖǏ الǙƾƵنشة باختيار المنتǰ مصممǑ يقوم ǖǏ تكلفةǗ سـواǍ كـان ǚǙƾƾǛ الاختيار داخلǑ ǖو خارجǑǗ عن ƵريƾƱ تحليǏ الǙƾƵنشة يمكن للمؤسسة ǖن تحدد إǚǙ كان ǚǙƾƾǛ النƩƾƵ ǚǙ تقوم بŴ ǖقǏ تنافسية Ǒ5 حالة ما إǚǙ قامت بŴ مؤسسة متخصصة .

- إعادة تخصيǎ الموارد الحرة ."[1] .

2-2- عǚƾية تخǖيƅ الǚƵǚǖة :

تقوم المؤسسة بǚنتاǰ منتوجات لفǙة متنوعة من الƨبائنǗ يختلفون Ǒ5 ǖƍǛقƿǚǙم وميولǙƿǚم لكنƿǚم تحاوǏ ǖن تعمǏ على تقريب ǚǙƾǛ المنتǰ من احتياجاتǙƿǚم ǏǙ تƵورات المحيƷ وتƨايد المنافسةǗ ǖصبƭ العميǏ ǖمام خيارات عديدة وǛو سيد القرار Ǒ5 الاختيارǗ ǖǐ ǏǙ يمǖ نقƩƾƵة البدايةǗ Ǒ5 معرفة حاجاتŴ وفيما بعد البحǊ عن المنتǰ الǚǙ يلبǑ ǚǙƾǛ الرغباتǗ يتم تصميمŴ إنتاجŴ ǖم تسويقŴǗ وخǓƾǏ جميǏ المراحǏ التǑ يمر بƿا المنتǰ تتحمǏ المؤسسة ǖعباƇ تحاوǏ Ǒ5 جميǏ الǖحواǏ ǖن تكون ǚǙƾǛ الǖعباƇ ǖقǏ ما يمكنǗ ǚǙƾǛ تبحǊ عن Ƶريقة تحقƾ الǙƾǛين Ǒ5 نفƩ الوقتǗ تكلفة منخفضة والاستجابة لحاجات العميǏǗ وسنتعرǓ إلى كيفية تخفيǓ ǚǙƾǛ التكاليƂ بالاعتماد على ǖسلوب تسيير الǙƾƵنشة .

ولتتبǏ كيفية تخفيǓ التكاليƂ سنقوم بتتبǏ المراحǏ التاليـة :

- **تحديد سلسلة الǖنشƵة :** حيǊ يتم التعرƂ Ǒ5 ǚǙƾǛ المرحلة على جميǏ الǙƾƵنشة التǑ يتم خلالƿا المنتǰ .

- **تحليǏ الǖنشƵة الǙƾƵƾƵة :** تستعمǏ ǚǙƾǛ الƵريقة لتصميم ǖو إعادة تصميم منتǰǗ حيǊ تضمن تكلفة منخفضةǗ وتلبية حاجات العمǏǗ كما تستعمǏ Ǒ5 تصميم عمليات التصنيǏǗ وǑƷ وسيلة لتحسين

---

[1] Jean-Luc Arregle et autre, op cit, p 191 .

منظام أو قيمة يفيد هذه التحليل المؤسسة من الأمام ومن الخلف، فمن الأمام تضمن رضا الزبون قيمة المنتوج بالخصائص التي يحملها والتي تستجيب للحاجات بأكمل تضمن، ومن الخلف يضمن التكلفة الضرورية لتلبية الحاجات المنتظرة، وهي طريقة تستخدم منذ سنوات في تحسن المؤسسات الصناعية من أجل :

* وضع نقاط جديدة لإجراءات الإنتاج .
* عقلنة المهام و تعليم مخطط أعمال المعدات .
* تخفيض تكلفة الإنتاج .

في هذه المرحلة يمكننا فهم سبب وجود النشاط ومدى أهميته في إضافة قيمة للمنتوج وهنا سنطرح مجموعة من التساؤلات : هل هذا النشاط وجوده ضروري أو لا؟ وهل غيابه سيؤثر على تقبل العميل على منتجاتنا ؟ هل يضيف قيمة للعميل ؟ ما هي إمكانيات التحسين في هذا النشاط ؟ ... في هذه المرحلة سيتم التعرف إلى الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة للعميل .

- **تحديد المسببات الأساسية :** بعد القيام بعملية تحليل الأنشطة، والتعرف على الأنشطة ذات القيمة وعديمة القيمة، يتم في هذه المرحلة تحديد مسببات التكاليف، أو العناصر المتسببة في تطور التكاليف لكل نشاط، هذا ما يسمح للمؤسسة بالحصول على معلومات دقيقة حول إمكانيات التحسين الممكن إدخالها في النشاط .

هذه الأسباب قد تتعلق باستراتيجية المواد، أو تصميم المنتوج، أو التوزيع، أو ترتيب المعدات أو العامل البشري، الفضلات و الخسائر، الجودة، التخزين، النقل الداخلي، الآجال...

- **تغيير الأنشطة :** من خلال التعرف على مسببات التكلفة، يمكن السيطرة عليها وبالتالي السيطرة على التكاليف وذلك عن طريق :

*الاستغناء و القضاء على الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة : أو ما يسمى أيضا بعقلنة العمليات، حيث نقوم بإلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل، ولكن يجب معرفة أن إلغاء هذه الأنشطة لا يؤدي أتوماتيكيا إلى خفض التكلفة، إنما تؤدي إلى إيجاد موارد حرة (موارد بشرية معدات...) من المفروض أن تجد المؤسسة استعمال آخر لها، أي يتم إعادة تخصيصها لكي يصبح إلغاء هذا النشاط مجدي .

* تحسين الƜنƱǋƱة الباقية (الƜنƱǋƱة ƦاƩ قيمة) بالبحƗ عن الكيفية التŎ تمكننا من تنفيƦǇا بƘقĝ جǊد وƘقĝ وقتǅ ويمكن ƙن نميƨ بين ƙنƱǋƱة ƙساسية وƘخرǌ ƙانويةǅ الƜنƱǋƱة الƘساسيǊة ǉŎ التŎ تمƙĝ قلب المǊǆمة Ŏ5 المؤسسةǅ وتعتبر ضرورية للحفاƅ على مجاĝ الǊǆارات الƜنƱǋƱة الƙانويǊة مǊمǊة ƘيضاǅƜنǊǆا ƫتر5ĝ من قيمة المنتوƱ عند العمǅǆǅ ولكن يمكن إخراجǊǆا ƦإƩا وجدت المؤسسǊة 5رƼوƧ مǊمة Ŏ5 التكلفة بين الƜنتاƱ الداخلŎ والخارجŎ .

* تخفيƊ الوقت الضرورƐ لتنفيƦ النƱƩاƱ : عن ƱريƼ التحسين 5Ŏǋ العمليǊة ƙو المنتǊوƱ (تحسين تصميم المنتوجاتǅ تحسين التجǊيƨات ...) .

* المقاولة بالباƱن la sous –traitance : وǉنا تكون عملية المفاضلة بيǊن الƜنتǊاƱ الداخلǊŎ ƙو الƩراƅ من موردǅ ƙخرين ƙخƦا Ŏ5 الاعتبار 5روƼ التكاليƼǅ ولƘستعانة بǊǆƦا الحĝ نستعمǊĝ العناصر التالǊية :

- إƦا كانت تكلفة النƱƩاƱ بالنسبة للمصلحة التŎ تقوم بخدمتǆ كبيرة .

- تكلفة التحويĝ : وǉŎ التكلفة التŎ تتحمǊǆا المؤسسة جراƅ القيام بعملية الƩراǊƅ لمخرجǊات ǉƦǊا النƱƩاƐ ƦƱ تم استبعادǉا (إخراجǆ) من المؤسسة .

- مخاƱر عدم تحفيƨ الƘ5راد (الناجم عن 5صĝ ǉƦا النƱƩاƱ) وكƦƦ إمكانية خسارة مǊǆارات التǊŎ يمكن ƙن يكون من الصعب الحصوĝ عليǊǆاǅ والمƩاكĝ التŎ يمكن ƙن تنجم عن مقاومة التƸييرǅ نتيجة ƜدراƁ الƘ5راد إمكانية 5قدانǆم لمناصب عمǊǆم .

- المخاƱر الناتجة عن سلوƁ الانتǊǆاƨƐ للƩركاƅ : وƦƁ بعدم الƨƩƈ على جميĝ المعلومǊات عنǊد التفاوǊƊ ǅƙو عدم الƨƩƈ عنǊǆا بصورة صحيحة .

* إحĝǋ رƙ Ʃ الماĝ بدĝ العمĝ : و ƦƁ برĝ5 معدĝ الƜتمتة Ŏ5 المؤسساتǅ لتخفيƊ من وقت إعداد الƓلات .

*اختيار ƙنƱƩة ƙقĝ تكلفة : يقوم المتخصصون Ŏ5 تصميم المنتجاتǅ باختيار الƜنƱƩة الƘقĝǊ تكلفǊة ǉƦا الاختيار قد يكون داخلŎ ƙو خارجŎǅ (مƙاĝ تكلفة نƱƩاƱ النقĝ مقارنة مĝ تكلفة ƱلبƧ من مؤسسة نقĝ متخصصة) .

* إعادة تخصيص f الموارد الحرة : بعد التخلǑ عن مجموعة من الأنشƱةÜ سواء لعدم قيمتها أو بسبب إخراجها من المؤسسة لوجود ƽوارƽ Ǒ5 التكلفةÜ سينتج عن ƋƋلك موارد حرةÜ ودون تخصيصù f مƛن موارد بشرية و مادية .... يجب إعادة استƼلالها Ǒ5 أنشƱة أخرǎ .

2-3- دƿر المعلƿماƩ المحاسبية ƺي ƭطبيƽ الأسلƿب :

يحتاƋ نƲام التسيير إلى معلومات دقيقةÜ ليتمكن من أخƋ القرارات الصحيحةÜ التǑ مƛن أنشƱة أن تكون سبب استمرار المؤسسة ككلÜ ýوƋƋلك المعلومات سواء كانت حوƛ ýالتكاليƵ أو معلومات أخرǎÜ و لقد أشار بورتر إلى أهمية المعلومة المحاسبية Ǒ5 تحديد تكلفƛة النشاƱ لكƛن الأنƲمƛة المحاسبية التقليدية على الرغم من الفوائد التǑ تقدمها لتسير المؤسسةÜ إلا أنها لم تعد الآن قادرة على توƺير معلومات تتناسب مý التƱورات الحاليةÜ كما أنها لا تسمƟ لنƛا بتحليý سلسلة القيمةÜ ولا يمكن أن تحدد الأسباب الحقيقية للتكاليƵÜ ƽهǑ تقوم بحساب تكلفƛة المنتوƋ لƼرƯ تقيم المخƨونÜ والتقييم المالǑÜ وتعتمد Ǒ5 توƨيý التكاليƵ غير المباشرةÜ على أسƧ مبنية على وحدات تتƼير مý تƼير حجم الوحدات المنتجةÜ لكن هƋƋ الأسƧ لم تعد مناسبة لقد حلت أنƲمة حديثة لحساب تكلفة الأنشƱƛة ومنها ǑالتƱ النشاƧ على التكلفة التǑ تساعد على تحقيƽ ميƨة تناƽسية حيث يوƽر معلومات مناسبة عن التكلفةÜ حيث يقدم جملة مƛن المناƽƛý للمؤسسة تتمثý Ǒ5 ما يلǑ :

- دقة Ǒ5 تكلفة الأنتاƋ .
- بيانات أكثر تفصيلǗ عن التكلفة .
- ربƱ بين القيمة والتكلفة مما يسهý من عملية اختيار إخراƋ أو تنفيƋ النشاƱ .
- تحديد أسباب التكلفة مما يسهý عملية أخƋ قرارات التحسين .
- تحسين السيƱرة على التكاليƵÜ ودقة أكبر Ǒ5 تسعير المنتج .
- التعمƽ Ǒ5 مسببات التكلفة .
- مقاييƧ أداء أƽضý .

كان Ʋهƿور ABC Ǒ5 أواخر الثمانيناتÜ Ǒ5 الولايات المتحدة الأمريكƛية ولقƛد اهتمƛت بتƱبيقƋ العديد من المؤسسات .

2-3-1- عيوب الأنظمة التقليدية للتكلفة :

- تعتمد أنظمة التكلفة التقليدية في تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات على بعض الأسس المرتبطة بالحجوم الإنتاجية مثل : ساعات العمل، ساعات المعدات وعدد الوحدات المنتجة إلا أن هذه الأسس لم تعد مناسبة في بيئة صناعية متقدمة للأسباب التالية :

* تنوع درجة الأتمتة : أصبحنا هنا غياب للعنصر البشري وبالتالي فإن استعمال ساعات العمل المباشر كأساس للتخصيص لا يعطي تكلفة دقيقة .

* تنوع حجم الدفعة : في الأنظمة التقليدية لا يؤخذ في الاعتبار أثر التكاليف الناجمة عن أوقات تهيئة المعدات وعن طلب المواد والأجهزة وعملية المناولة ....

* تنوع الحجم البيعي للمنتج : النموذج التقليدي يتجاهل الآثار التي يرتبط بها القيام باختلاف وتنوع الحجم البيعي للوحدة المنتجة .

- بيئة متغيرة تسودها حالة التنافس التي تتطلب تبني تقنيات تصنيع حديثة مثل التصنيع في الوقت المحدد والتصنيع المرن ... والتي تتطلب هي الأخرى أن تكون أنظمة تخصيص التكلفة ملائمة .

- أسلوب تخفيض التكاليف بقرار من الإدارة العليا التي كانت تتبعه المؤسسات قد لا يؤدي إلى نتائج إيجابية لأن تنفيذه يمكن أن ينعكس في بعض الأحيان سلبا على أداء العمال وجودة المنتوج .

2-3-2- مفهوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

أ- **تعريف Horngren :** ABC هو مدخل تكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية [1]

يعتبر هذا التعريف أن طريقة التكاليف المستندة على النشاط نظام لتخصيص التكاليف يعتمد على النشاط كأساس في التخصيص بدلا من ساعات العمل مثلا .

[1] نجوى عبد الصمد "دور نظام محاسبة الكلفة على أساس النشاط في تحسين تنافسية منظمة الأعمال" في "مداخلة" ملتقى دولي حول تنافسية المؤسسة الاقتصادية و تحولات المحيط قسم علوم التسيير جامعة بسكرة .30/29 أكتوبر2002. ص 61 .

أ / تعريف Davidson : " ABC هو نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية المباشرة على أحواض الكلف والتي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة التالية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة المستهلكة ."[1]

يوضح التعريف الآلية التي يتم بها تخصيص التكلفة والتي تتم على مرحلتين حيث يتم توزيع المصاريف الصناعية غير المباشرة على الأنشطة ثم يتم توزيعها على المنتجات .

ب - تعريف Raffish : "ABC هو نظام لجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي والذي يتعقب أنشطة المنشأة المهمة وصلتها بتكاليف الإنتاج ".[2]

يوضح التعريف أن هذا النظام عبارة عن نظام يمكن من خلاله جمع المعلومات حول الأنشطة سواء كانت معلومات تتعلق بالمتغيرات المالية أو غير المالية .

يقدم هذا النظام نوعين من المعلومات : معلومات خاصة بالمتغيرات المالية والتي تتعلق بتكلفة النشاط والمنتجات والخدمات، ومعلومات متعلقة بمتغيرات غير مالية، والخاصة بالأنشطة ذاتها (موجهات أو مسببات التكلفة) وتستخدم هذه المعلومات في الإدارة وتعتبر عنصر مهم عند استخدام أسلوب تسيير الأنشطة .

2-3-3- آلية عمل ABC :

يمكن توضيح هذه الآلية من خلال المراحل[3] الثلاث الرئيسية التالية :

- **المرحلة الأولى : تحليل الأنشطة :** يتم في هذه المرحلة تحليل و تجميع الأنشطة والعمليات المطلوبة لإنتاج المنتوج والموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة، ولتحليل هذه الأنشطة

---

[1] نجوى عبد الصمد، مرجع سابق، ص 61 .
[2] نفس المصدر، ص 61 .
[3] نفس المصدر، ص 61 .

يتم تحضير خراƑǑ التدƸƽÜ التĬ المختلفةÜ واƳƴƯƸة التصنيƴ تبين عمليات التĬ تبدƋ من دخوƴ المواد الƳولية للمصنƴÜ إلى غاية تسليمƎƍ للعميƴÜ حيƚ تƓƑƴ ƎƍƹƑ الخراƑǑ الوقƹت واƳلحƹداƚ المختلفƹة والتكلفةÜ ƙم يتم تحليƴ كƴ تƹƯƸ موƙƽ في الخريƑƸةÜ ونبين ما إƍƑ كان ƍƑƎ النƯƸƹ يضيƽ قيمة Ƌو لاƙم نقوم بتحديد الƸƯر ƽ التĬ يمكن من خƳƹƎلƹ تخفيضƹ ƳƋو إلƺƹƬ اƳƴƯƸة عديمƹة القيمƹة .

الƹƯكƴ التالĬ يوضƠ تحليƴ القيمة للعملية :

يتم إنتاƍ منتوƍ في مؤسسة عادة من خƳƹƴ سلسلة من اƳƴƯƸةÜ وتستغرƽ ƎƍƑ العملية مƹدة 20 يومÜ تƹƎƍƑƽ المؤسسة إلى تخفيƽ الوقت المستغرƽ إلى 10ƋيامÜ ومن خƳƹƴ تحليƴ القيمƹة الƑƍ تƹم على ƎƍƑ العمليةÜ تبين ƍƑƋ توجد ƋƯƸة عديمة القيمةÜ ƍƑƍ تحاوƴ المؤسسة تخفيƽ الوقƹت الƑƹƍ تستغرƍƑ ƎƍƑ اƳƴƯƸةÜ من ƋجƴتحقيƽƎƍ ƽ تخفيƽ الوقت المستغرƽ في إنتاƍ المنتوƍÜ وبالتالƹĬ تخفيƽ تكلفتƍ .

الشكل 16 تحليل قيمة العملية

الواقع 20 يوم

الاستلام	تخزين المواد الخام	تحويل وانتظار	عملية رقم 1	تحويل وانتظار	عملية رقم 2	تخزين منتجات التامة	تعبئة
NVA	NVA	NVA	VA	NVA	VA	NVA	VA
1	5	1	1	2	1	8	1

إجمالي الوقت اللازم لأنشطة تضيف قيمة VA 3 أيام

أنشطة لا تضيف قيمة NVA 17 يوم

الإجمالي 20 يوم

المقترح : 10 أيام

الاستلام	تخزين المواد الخام	تحويل وانتظار	عملية رقم 1	تحويل وانتظار	عملية رقم 2	تخزين منتجات التامة	تعبئة
NVA	NVA	NVA	VA	NVA	VA	NVA	VA
1	2	1	1	1	1	2	1

إجمالي الوقت اللازم لأنشطة يضيف قيمة VA 3 أيام

أنشطة لا يضيف قيمة NVA 7 يوم

الإجمالي 10 يوم

المصدر : راي اتش جاريسون واريك نورين، المحاسبة الإدارية . ترجمة د.محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، الرياض، 2000 . ص 227 .

تخفيض الوقت المستغرق في إنجاز الأنشطة عديمة القيمة، سيؤدي إلى تخفيض الوقت المستغرق في إنجاز المنتوج ككل، وبالتالي تخفيض تكلفته، دون أن يكون لذلك تأثير سلبي على قيمته، بل إن سرعة تلبية حاجات العملاء ستؤدي إلى رفع مستوى القيمة .

- **المرحلة الثانية : تحديد مراكز التكلفة :** يتم في هذه المرحلة تجميع الأنشطة المتماثلة واعتبارها كمراكز تكلفة وعندما يكون لدينا عدد كبير من الأنشطة يمكن تجميع الأنشطة المتجانسة في حوالي تكلفة (مجموعات) وعادة ما يتم تقسيم الأنشطة إلى أربع مستويات رئيسية هي :

* أنشطة تتم على مستوى الوحدة : وهي التي يتم أداؤها على الوحدة المنتجة بصفة منفردة .

* أنشطة تتم على مستوى الدفعة : وهي التي تتم على دفعة الإنتاج ككل مثل تهيئة المعدات أو طلب المواد .

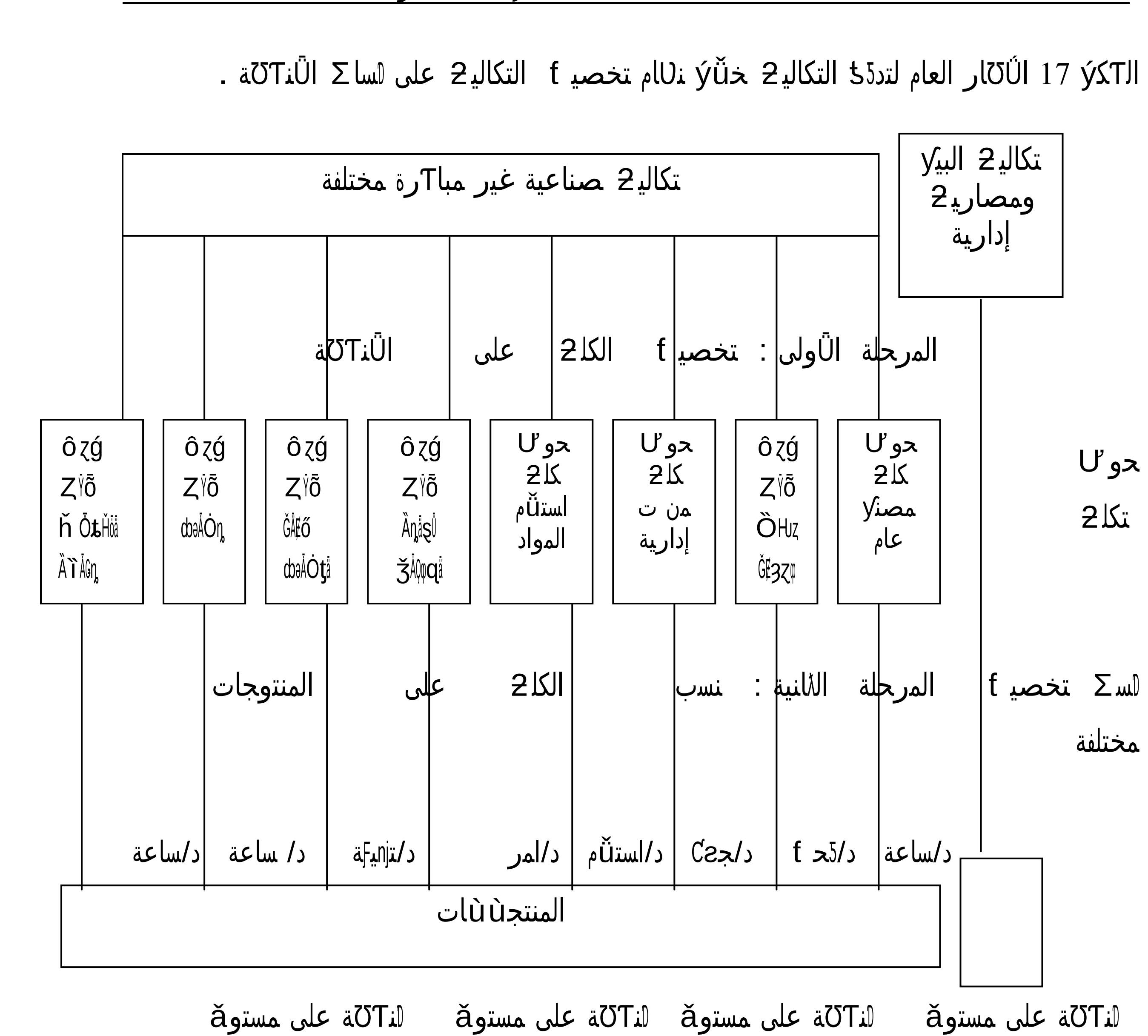
* أنشطة تتم بحسب طبيعة المنتوج : والتي تكون الحاجة إليها تستند إلى خصوصية معينة في كل منتوج .

* أنشطة تتم على مستوى العملية أو النشاط الرئيسي ككل .

- **المرحلة الثالثة : تخصيص التكاليف الصناعية على المنتجات :** تتم عملية تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على مرحلتين وباستخدام أسس تخصيص لكل مرحلة حيث تمثل هذه الأسس العوامل المتسببة في حدوث التكاليف حيث يتم تخصيص هذه التكاليف على الأنشطة التي تستهلكها ثم تحمل هذه الأنشطة على المنتوجات في المرحلة الثانية .

الشكل التالي سيوضح ذلك :

الشكل 17 مسار العام لتدفق التكاليف خلال مرحلتي تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة .



المصدر : نجوى عبد الصمد "دور نظام محاسبة الكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية منظمات الأعمال" .
مداخلة ملتقى دولي حول تنافسية المؤسسة الاقتصادية وتحولات المحيط قسم علوم التسيير جامعة بسكرة .
30/29 أكتوبر 2002 . ص 61 .

2-4- تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة :

لكل أسلوب أو توجه مهما كان سلبيات و مزايا وسنوضح بعض مزايا وسلبيات تسيير الأنشطة فيما يلي :

- يحقŝ للمؤسسة تخفيƯ Ǒ5 تكلفة مǀ مراعاة القيمة التǑ يوليǈا العمǘŮ بǀ يحاوǀ أن يحاǙ5 عليǈا ويرǙ5عǈا عن ƱريŝƱ التحسين Ǒ5 الجودة وǑ5 آجاǁ التسليم تلقاƟياǙ من خǘǚǀ عملية تحليǀ الƬاƱƢة وتحسينǈا ويسǈǀ على المؤسسة عملية تƱبيŝ برنامǰ الجودة الƢاملة .

- يدǀ5 المؤسسة إلى عملية التحسǙين الداƟم سواǁ للمنتوǯ أو العمليات وتوǙ5ير المعلومǙات بƢǀǙ مستمر عن ما يجرǐ Ǒ5 المؤسسة وما يحدث Ǒ5 المحيƱ وǈǀو أمر ضرورǐ Ǒ5 عملية التحسين وǯǀǉ لمحاولة سبŝ المناǙ5سين والمحيƱ بدǀ البقاǁ Ǒ5 انتǙار ما سيحدث أǋ القيام بعملية التحسيǙن Ƣǀ5 كرد Ǚ5عǀ اتجاǉ التƱورات التǑ تحدث أو يجب على المؤسسة أن لا تكǙون عمليǙة التحسǙين مربوƱة Ƣǀ5 بحدوث مƢǀ أو ƱارǍ .

- يجب أن لا تكون عملية تخفيƯ التكاليƋ مربوƱة بقرارات إدارية Ƣǀ5 - مǀأ تحديد نسبة مƟوية من التخفيƯ يجب تحقيقǈا - وإنما تكون عملية داƟمة ومستمرة Ǒ5 التسيير بتحديد وتحليǀ الأسباب التǑ تؤدǐ إلى ارتفاǝ التكاليƋ القضاǁ عليǈا بǬدخǀǙ التحسينǙات بƢǀǙ مستمǙر .

- يتناسب تسيير الƬاƱƢة مǀ المحيƱ الǉǐ تعيŝ ǈ5يǈ المؤسسة حاليا الǈǀ يسǈǀ عليǈا تƱبيŝ عملية التحسين المستمر للمنتوǯ والعمليات التصنيǀ المرن مدخǀ الجدب Ǒ5 الأنتǙاǯ والتخƨين اللحǑƲ كما يتعمد على سلسلة القيمة وتحليǀ القيمة وǈǑ أǈمة Ǚ5Ǒ بناǙǁ ميƨǙة تناǙ5سية والحفاƲ عليǈا .

- يساǈم تسيير الƬاƱƢة Ǒ5 تحسين تناǙ5سية المؤسسة واكتساب والحفاƲ على المƨايا التناǙ5سيǙة Ǒ5Ǚ التكلفة أو التمييƨ خاصة أنǈا يواكب التƸيرات الموجودة Ǒ5 المحيƱ .

- نجاƟ ǉǐǈ الأسلوب يتوقǋ على نƲام معلومات دقيŝ و واضƠ وعلى مدة وعă العامǑ الƢǀǙبرǐ بأǈمية تƱبيŝ ǉǐǈ الأسلوب لأǈ لكǑ يتم يحتاǯ إلى عمǀ ƨريŝ بكاملǈ متǈاون عنصر أو مجموعǙة من الأǙ5راد سيؤدǐ إلى ǀ5Ƣ تƱبيŝ ǉǐǈ الأسلوب .

- إمكانية عدم تحفيƨ الأǙ5راد واحتماǀ أقدان مǈارات لا يمكن التعويƯ عنǈǙا وǯǀǉ عنǙد إƨالǙة والتخلǑ عن بعƯ الƬاƱƢة لأǈا من بين نتاƟǰ تƱبيŝ تسيير الƬاƱƢة إƨالة الƬاƱƢة عديمة القيمǙة والتخلǑ عن الƬاƱƢة المكلفة والتǑ يمكن إنجاƨǉا بƢǀ أحسن وأǀ5 تكلفة خارǯ المؤسسة سيؤدǐ

حتما هذا الإجراء إلى فقدان بعض الأفراد لمناصب عملهم مما سيدفعهم إلى رفض تبني هذه الأساليب ومقاومة هذا التغيير .

2-5- محدودية الأساليب السابقة لاستراتيجية التسيير المرتبطة :

تبنى المسيرون ولمدة طويلة فكرة أن الإنتاج بكميات كبيرة سيؤدي إلى تخفيض التكلفة وهو المفهوم الذي ساد جميع المراحل التي سبقت الوقت الحالي من أجل الوصول إلى تكلفة منخفضة فالتسويق مهمته من خلال السعر أو الترويج أو الإعلانات ... يؤدي إلى زيادة كمية الإنتاج لتخفيض التكاليف ونفس الشيء بالنسبة للوقت الآخر الذي سنركز فيه المقارنة على أثر الحجم .

بالنسبة إلى اقتصاديات الحجم وأثر الخبرة التي تقوم أساسا على الحجم أي الإنتاج على نطاق واسع أي إنتاج كميات كبيرة من وحدات المنتجات بالتالي توزيع تكاليف الثابتة على عدد أكبر من المنتوجات مما يؤدي إلى خفض التكاليف كانت تتناسب مع الزمن والمحيط الذي وجدت فيه عندما كان كل ما ينتج يباع و كان العرض أقل من الطلب أما الآن فلم يعد من الممكن الإنتاج بحجم كبير مع المحيط الذي يتميز بالتقلب والتغير السريع وأصبحت دورة حياة المنتوجات قصيرة جدا وأذواق المستهلكين تتغير باستمرار وأهم ميزة فيه هي أن العرض أكبر من الطلب و بالرغم من المزايا التي حققها أثر الحجم التي من أهمها :

- تخفيض التكاليف الوحدة بارتفاع حجم الإنتاج .
- يسمح المؤسسة بفرض قوتها في التفاوض خاصة مع الموردين .

ولكن هناك العديد من السلبيات التي تحد من الفوائد التي يحققها منها نبين ما يلي :

- اقتصاديات الحجم و أثر الخبرة يزول بعد مرور مرحلة من الزمن إما بتحقيق كل الاقتصاديات الممكنة وزوال أثر التعلم أو بظهور منافس جديد يضيف إضافات على المنتوج الأصلي يلغي أثر الخبرة أو باستعمال موارد ومعدات أفضل أو بظهور المنتجات البديلة .

- بالاعتماد على أثر الحجم نكون بصدد توزيع مستوى معين من التكاليف على عدد من المنتجات ويعني هذا أننا نقبل هذا المستوى من التكاليف ولهذا لا يوجد مكان في تحميلها للمنتجات وأننا نقبل بجميع العيوب التي قد يحملها الاهتمام بالكم بمكان كبير مع نقص في الجودة .

- وأهم من ذلك في ظل هذا الحجم لا يوجد ربط أو اهتمام بالقيمة التي يوليها العميل للمنتوج مع تخفيض التكاليف وهذا ما يبحث عنه تسيير الأنشطة وإنما يكتفي بتحميل مجموعة التكاليف على أكبر عدد ممكن من الوحدات دون البحث عن الأسباب التي أدت إلى زيادة هذه التكاليف .

- في حين عند الاعتماد على تسيير الأنشطة سيختلف الأمر حيث يقوم تسيير الأنشطة على تحليل هذه الأنشطة وتحديد قيمتها وتحديد العوامل المتسببة في تطور التكاليف يعمل على إظهار هذه الأسباب ما يعني ذلك إمكانية إدخال تحسينات بشكل دائم كما يأخذ التطورات الموجودة في المحيط في الاعتبار أي لا يبقى منغلقا على ما هو موجود في المؤسسة فقط .

- يعمل تسيير الأنشطة على تحقيق هدفين معا وهما زيادة القيمة المنتظرة من قبل العملاء عن طريق تقديم منتوج يلبي احتياجاتهم وتخفيض تكلفة تلبية هذه الأخيرة وهو هدف تسعى إلى تحقيقه أي مؤسسة

- يتناسب هذا الأسلوب مع التخزين اللحظي كعملية تحليل هذه الأنشطة وإدخال التحسينات تقتضي إزالة الأنشطة عديمة القيمة وإن لم تتمكن المؤسسة من التخلص منها كليا فإنها تخفض منها إلى أقصى درجة و يعتبر التخزين من بين الأنشطة عديمة القيمة لذا يجب التخلص من المخزونات الزائدة عن الحاجة لأن ذلك سيخفض من التكاليف .

- تعتبر عملية التحسين المستمر للمنتوج والعمليات من صميم عمل وأهداف تسيير الأنشطة الذي يسمح على المؤسسة عملية تخفيض التكاليف ودون المساس برضا العميل بل يزيد من قيمة المنتوج حيث يمنح المؤسسة فرص لعمليات التحسين من أجل خفض التكلفة عن طريق معرفة سبب كل تكلفة والقيمة التي يضيفها للمنتوج دون اضطرارها إلى أخذ قرارات إدارية بحتة التي قد تؤدي إلى تأثيرات سلبية على أداء العمال وجودة المنتوج .

- يقضي تسيير الأنشطة على الأوقات الميتة والتي تنجم عادة عن الأنشطة عديمة القيمة كتحسين ترتيب المصنع أو المؤسسة من أجل أن يقضي على هذه الأوقات ويمكن تحقيق ذلك من خلال التصنيع المرن .

- يحقق هذا الأسلوب للمؤسسة تحسين في التكاليف وفي الجودة وفي مجال التسليم في نفس الوقت لأن عملية التحسين تهتم بالمنتوج والعمليات وتركز على جميع الجوانب التي تسبب التكاليف دون أن تساهم في رفع قيمة المنتوج .

- يتم الاعتماد في أثر الحجم عادة على أسلوب الدفع (تكون حركة المنتوجات عادية من نقطة البداية إلى أن تصل إلى المستهلك) أما أسلوب تسيير الأنشطة فيتناسب مع أسلوب الجذب (على عكس الأسلوب الأول في هذه الحالة تكون نقطة البداية هي من العميل نفسه والذي يحدد ما يرغب به ثم تقوم المؤسسة بإنتاجه) والذي يساعد المؤسسة في التخلص من مخزون المنتوجات نصف مصنعة وتفادي ما يسمى بعنق الزجاجة كما يحسن من أوقات التسليم و التي لها أثر على التكلفة .

- يجمع تسيير الأنشطة كل من تحليل القيمة التحسين المستمر الجودة التصنيع المرن أسلوب الجذب في الأنشطة كما يأخذ في الاعتبار قدرات المؤسسة وتغيرات المحيط وهذا ما جعل هذا الأسلوب يؤدي إلى تخفيض التكلفة ورفع القيمة تستطيع بذلك المؤسسة الحصول والحفاظ على وضع تنافسي جيد .

3- دور الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق الميزة التنافسية :

في وقت انتقلت فيه المؤسسة من المنافسة إلى التنافسية أصبح من الضروري البحث عن اكتساب ميزة تنافسية وأكثر من ذلك الحفاظ عليها وضمان استمراريتها حيث أن تطورها بدوره أن المؤسسات التي تنافس في السوق الدولية ولكي تحقق نجاحا تنافسيا عليها أن تمتلك ميزة تنافسية إما في التكاليف أو في التمييز مع القدرة على الاستمرار في الاحتفاظ بهذه المزايا .

3-1- تعريف التنافسية :

مع ذلك لم يتم الاتفاق على تعريف محدد لها ويعود ذلك الاختلاف بين أصحاب الاقتصاد وأصحاب إدارة الأعمال في الاختلاف في الاهتمام ووجهات النظر حيث يهتم أصحاب الاقتصاد بالاقتصاد القومي أي على مستوى الكلي أما أصحاب إدارة الأعمال فيهتمون بالمؤسسة أي على مستوى الجزئي .

ج- تعريف التنافسية : " القدرة على تزويد المستهلك بمنتجات وخدمات بشكل أكثر كفاءة وفعالية من المنافسين الآخرين في السوق الدولية " [1] .

إن التنافسية مرتبطة بتلبية احتياجات العملاء بشكل أفضل وبتكلفة أقل من المنافسين حتى في السوق الدولية .

د- تعريف أيضا : "بأنها القدرة على إنتاج السلع والخدمات بالنوعية الجيدة والسعر المناسب والوقت المناسب" [2] .

إن التنافسية تتركز في المنتوج الجودة وأن يكون السعر مناسب ويقدم المنتوج في الوقت المناسب .

هـ- تعريف Laura D'Andrea Tyson : " إن التنافسية هي قدرتنا على إنتاج منتجات وخدمات تنجح في اختبار المنافسة الدولية في حين يتمتع مواطنونا بمستوى معيشة متنامٍ ومستديم على حد سواء " [3] .

إن تتركز التنافسية على المنتوج النجاح في المنافسة في السوق الدولية .

و- تعريف ميشال بورتر: " إن الشركات وليست الدول هي التي تتنافس في الأسواق الدولية ولكي تحقق الشركات نجاحها التنافسي ينبغي أن تمتلك ميزة تنافسية إما في شكل نفقات أقل أو في القدرة على تقديم منتجات متمايزة مع القدرة على الاستمرار والاحتفاظ بهذا التميز " [4].

التنافسية تتعلق بالمؤسسات وليس بالدول كما يجب أن تمتلك المؤسسة ميزة تنافسية إما تكون في التكاليف أو التمييز مع القدرة على الاحتفاظ بهذه الميزة .

إن تنافسية المؤسسة : هي القدرة على تلبية رغبات العملاء بشكل أفضل من المنافسين حيث تستطيع تقديم منتوجات تتميز بالجودة والسعر المناسب وفي الوقت المناسب وان تمتلك ميزة تنافسية

---

[1] كمال رزيق، فارس مسدور، مفهوم التنافسية في مداخلة ملتقى دولي حول تنافسية المؤسسة الاقتصادية وقسم علوم التسيير جامعة بسكرة .30/29 أكتوبر2002

[2] نفس المصدر: ص 105.

[3] أحمد عيار، ورجم نصيب الاستراتيجيات الحديثة للتغيير كمدخل لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الجزائرية . في مداخلة في ملتقى الدولي : تنافسية المؤسسات الاقتصادية جامعة محمد خيضر -بسكرة-29/ 30 أكتوبر2002 ص 13.

[4] نفس المصدر سابق . ص ..13

(التكاليف و التمييز) تستطيع من خلالها المنافسة في السوق المحلية والدولية وأن تكون لها الميزة مستمرة ودائمة .

3-2- تعريف الميزة التنافسية :

أ- **تعرف** على أنها : "عبارة عن قوة دافعة أو قيمة أساسية تتميز بها الشركة وتؤثر على سلوك العملاء في إطار تعاملهم مع الشركة " [1].

الميزة عبارة عن خاصية مميزة للمؤسسة تنفرد بها عن باقي منافسيها والتي لها تأثير على سلوك العملاء في اختيارهم لمنتوج المؤسسة .

ب- **تعريف د. نبيل مرسي خليل الميزة التنافسية** : " مجموعة المهارات والتكنولوجيات والموارد والقدرات التي تستطيع الإدارة تنسيقها و استثمارها لتحقيق أمرين أساسيين :

- إنتاج قيم ومنافع للعملاء أعلى من المنافسين
- تأكيد حالة من التمييز والاختلاف فيما بين المنظمة ومنافسيها " [2] .

تكتسب المؤسسة الميزة من خلال الاستغلال والتنسيق الجيد بين المهارات والتي يتمتع بها الأفراد والتكنولوجيا المتطورة والموارد من أجل الحصول على منتوج تتميز به عن المنتوجات المنافسة .

وبالتالي فإن المزايا التنافسية كما صنفها بورتر هي التكلفة المنخفضة والتمييز وتعتبر المؤسسة ذات ميزة تنافسية إذا استطاعت الحفاظ على المزايا عبر الزمن لاستمرار محصلتها وزيادة حصتها السوقية .

3-3- تحسين الأداء كمحطة في تحقيق الميزة التنافسية:

نقول عن مؤسسة أنها تمتلك مزايا تنافسية، عندما يكون معدل ربحها أعلى من المتوسط السائـد في مجالها الصناعي، وتكون هذه الميزة دائمة إذا استطعت الحفاظ على معدل الربـح العالـي لمـدة

[1] د كمال رزيق و فارس مسدور، مصدر سابق، ص 105.
[2] أمال عياري و د.رجم نصيب، مصدر سابق، ص 13.

ƱويلةǕ وبالتالي فإن المؤسسة قليلة الربحيةǕ ǑǊ مؤسسة لا تتمتŸ بمƨايا تنافسية تكون قليلة الربحية عندما تكون تكلفة إنتاجها المتوسطةǕ تتجاوز سعر منتجاتها Ǒ5 السوƀ أي أن قيمة الموارد التي تستعملهاǕ تƨيد على قيمة السلŸ التي تنتجها أو الخدمات التي تقدمها وهƿا يعني أن موارد المؤسسة يساء تخصيصهاǕ وأن ثروتها تتضاءل أو تتبددǕ ضمن فترة زمنية معينة. يمكن أن تكون المؤسسة قليلة الربحيةǕ لأن تكلفة إنتاجها المتوسطة أعلى من تكلفة منافسيهاǕ وقد يعود ذلك إلى إنتاجيتها الضعيفة أو أن عناصر الإنتاج لديها تكلفة أكثر أو للسببين معاǕ وفي الوقت الحالي أصبح بناء والحفاظ وتطوير المƨايا التنافسية ضرورة حتمية لبقاء المؤسسة في السوƀ .

تبنى المؤسسة أسلوب تسيير دون الآخر يكون من أجل تحقيق وضع تنافسيǕ يضمن لها البقاء من المهم أن يكون لهذا الأسلوب أثر إيجابي على تنافسية المؤسسةǕ واكتساب ميƨة تنافسية والحفاظ عليها ضمن خلال ما يلي :

- عملية تحليل الأنشطةǕ وتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة المنتوجǕ والتي لا تضيف قيمة يمنح المؤسسة تصور واضح حول إمكانيات التعديلǕ والتحسينات التي يمكن إدخالها على هذه الأنشطة مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف والتي تمنح هذه التحسينات :

- تقليص في الوقت والجهد للقيام بالنشاطǕ من خلال عملية تدريب العمال .

- يهتم هذا الأسلوب بالثنائية (القيمة/التكلفة) ويقوم بتحديد المسببات الحقيقيةǕ واختيار الأنشطة الأقل تكلفةǕ وإزالة الأنشطة غير ضروريةǕ هذا ما يجعل المؤسسة تحصل على تكلفة منخفضة مع المحافظة على صورة منتوجها أمام العملاء قد يساعد ذلك في تحسينها .

- بالتحسين المستمرǕ وتوجيه أنشطة المؤسسة كليا للاستجابة لحاجات العملاء-حيث يعتبر العميل هو المحور- ومواكبة التغيرات الحاصلة في المحيطǕ مع جميع هذه الميƨات تستطيع للمؤسسة الحصول على الميƨة تنافسية في التكاليفǕ وهذا ما يمكن أن يضمنه أسلوب تسيير الأنشطة .

- اختيار أنشطة أقل تكلفةǕ و ذلك في حالة وجود أنشطة تؤدي نفس الغرض و بتكلفة أقل أو نقوم بعملية إخراجها كليا من المؤسسةǕ حيث يتم إخراج فقط الأنشطة التي لا تؤثر على وجود المؤسسة بمعنى أنه هناك نوعين من الأنشطة : أنشطة أساسية ومهمة في محافظة المؤسسة على وجودها

وتميزها والثانوية لتدعيم القيمة التي ينتجها العمل وخروجها من المؤسسة لا يؤثر عليها .

- يعطينا هذا الأسلوب قاعدة جيدة لاتخاذ القرارات وذلك من خلال توفير معلومات دقيقة حول ما يتم في المؤسسة وما يتطلبه المحيط وتحقيق التوافق بينهما .

- ربط كل نشاط بالقيمة التي يضيفها للمنتوج عن طريق تحليل الأنشطة تستطيع المؤسسة تحديد قيمة كل نشاط وتحسين الأنشطة ذات الأولوية بالنسبة للعميل .

- يعتبر هذا الأسلوب العلاقة بين الأنشطة في سلسلة القيمة هي مورد/عميل ومن خلال تطبيق هذه العلاقة على طول السلسلة نجد أن كل نشاط يعمل على تخفيض التكلفة ورفع القيمة في كل مرة وتكون النتيجة في النهاية رفع قيمة المنتوج ككل وتخفيض تكلفته .

إن أي مؤسسة في المحيط الحالي إذا أرادت البقاء عليها أن تقوم بتطوير ميزة لها حيث يتم هذا التطوير وفق طريقتين :

1- تقديم أداء مقارن للمنافسة ولكن بسعر أقل وفي مدة طويلة إن أمكن توفر المؤسسة القدرة على المحافظة على هذا الأداء وهذا لا يتحقق إلا إذا توفر للمؤسسة هيكل تكاليف أقل من المنافسين .

2- تقديم قيمة أعلى للزبائن (أداء أفضل) والمحافظة على هذه الوضعية بمساعدة أوابط أخرى غير السعر (النوعية، الخدمة، آجال التسليم ...) .

يستطيع تسيير الأنشطة تحقيق الاثنين معا (تكلفة أقل و قيمة أكبر) والتي تعتبر من بين أهدافه وذلك من خلال اهتمامه بالقيمة التي ينتجها العميل والبحث عن أحسن الطرق لتلبية هذه الحاجات فمن المهم بالنسبة للمؤسسة أن تعمل من أجل بقائها ونجاحها، و أن تبحث عن الطرق المناسبة وتسيير الأنشطة بدل تسير التكاليف، من أهم ما يقود المؤسسة إلى الصمود أمام تقلبات المحيط وضغوط المنافسين ببناء والحفاظ على المزايا التنافسية والتي يجب أن تلبي ثلاث معايير وهي :

- أن تستند على خصوصية هامة للزبون .
- أن تدرك من قبل الزبون .
- أن تكون دائمة أي لا يمكن تقليدها من قبل المنافسين بسهولة .

ŭƬƵǀ ƞƬǁǇ :

- تقسم سلسلة القيمة المؤسسة إلى مجموعة من الƗنƬƠة الƗساسية و الداعمةƙ تعمƃ على خلƾ القيمة تحليƃ السلسلة يكƬƵ نقاƯ القوة والضعƵ Ŏ5 المؤسسةƙ ويحدد مصƄادر الميƺƄة التناƼسيةƙ كما ƞن سلسلة القيمة للمؤسسة ترتبƯ بسلسلة القيمة للمورد والموƺƳ لتƬكƄƃ مƄا يسمى بنƢام القيم .

-تسيير الƗنƬƠة وسيلة لتسيير التكاليƵ والقيمةƙ يƊدƵ إلى تخفيƯ التكلفة وƼƺƃ القيمةƙ حيÞ يقƄوم على التحسين المستمر للعمليات و المنتوƜƙ يعتمد Ŏ5 الƗساƳ على النƬƠ كوحدة ƞساسية Ŏ5 خفƄƯ التكلفةƙ يتم إنجاƺ المنتوƜ من خƜƃ الƗنƬƠةƙ وƞƷƬ الƗنƬƠة ƒƄƷ التƒƄ تستƊƄƷƬ الƄموارد .

-يعالƞ تسيير الƗنƬƠة السبب الƦƷ يؤدƦ إلى رƼƃ التكلفةƙ دون ƞن ƷƬƊƜ مساƳ برضا العميƃ يدخƃ التحسينات التƒ من ƪƊƎƳ ƞن تقضƒ على السببƙ Ŏ5 حين ƞن الاعتماد على الحجƄم لا يعالƞ السبب وإنما يكتفƒ بتوƺيƃ ƞƷƬ التكاليƵ (النتيجة) المرتفعة على عƄدد كبيƄر مƄن المنتوجƄات .

- يعتمد تسيير الƗنƬƠة على تحليƃ القيمةƙ Ŏ5 تحديد قيمة كƃ نƬƠƙ ƌم تحديد إمكانية القيƄام بعملية التحسينƙ وبالتالƒ تحسين مستوƋ التكاليƵƙ كما يسمƟ ببناƇ والحفاƢ على ميƺة تناƼسية Ŏ5 التكاليƵ .

- تمƌƃ تناƼسية المنتوƜ تحدƦ كبير للمؤسسةƙ Ŏ5 مواجƎة المناƼسة الدوليةƙ ولم يعد من الممكن إنتاƜ وتصميم منتوƜ يلبƒ مخƬƬات تقنية محددةƙ دون مراعاة متƬلبƄات المحيƄƯ وƞƷواƾ العمƜƇƙ حيÞ يجب على ƞƷƬ ƞن يقدم خدمات تتكيƵ مƃ حاجات السوƾƙ ويƼƒضƃ سعر ليتمكن من المناƼسƄة .

- تƬبيƾ تسيير الƗنƬƠة يحتاƜ إلى توƼر معلومات كمية ونوعيةƙ ونƢرا ƖƷمية المعلومƄة المحاسبية Ŏ5 تحديد تكلفة النƬƠƙ يجب توƼر نƢام تخصيƫ يواƼƾ ƞƷƬ الƗسلوبƙ وƷƬƞ نƢام التخصيƫ علƄى ƞساƳ النƬƠ .

- تجنب الƗƌر السلبƒ لتƬبيƾ تسيير الƗنƬƠةƙ Ŏ5 إمكانية عدم تحفيƺ الƗƼرادƙ واحتماƃ ƼقدƄان مƎارات لا يمكن التعويƯ عنƎƙƄ وƞƷƜ عند إƺالة بعƯ الƗنƬƠةƙ سيؤدƦ حتما ƞƷƬ الƗجراƇ إلى Ƽقدان بعƯ الƗƼراد لمناصب عملƎمƙ مما سيدƼعƎم إلى رƼƯ تبنƒ ƞƷƬ الƗسلوبƙ ومقاومة ƞƷƬ التƸييرƙ ƞƦƷ يجب على المؤسسة إعادة تخصيƫ الموارد لƚستفادة من مƎاراتƎƄم .

- يقوم تسيير الأنشطة على تطبيق مدخل الجدب في الإنتاج التحسين المستمر والتصنيف المقارن التخزين اللحظي ويحقق بالتالي التوافق بين ما ينتظره العميل من خصائص تلبي حاجاته وتكلفة المنتوج .

تعتبر سلسلة القيمة وتحليل القيمة مهمة جدا في تحديد مصادر الميزة التنافسية وهي مهمة بالنسبة لأسلوب تسير الأنشطة الذي يضمن للمؤسسة تحقيق عدة مزايا من بينها تخفيض التكاليف عن طريق تحديد السبب الذي يؤدي إلى ارتفاع التكاليف وبالتالي تحديد إمكانية القضاء عليه التحسين المستمر للعمليات والمنتوج تحسين الجودة وآجال التسليم والاهتمام بالقيمة التي يوليها العميل إمكانية المساهمة في تحسين تنافسية المؤسسة حيث يسمح بتحقيق ميادين الاستجابة للعميل والتكلفة المنخفضة لقد استطاعت المؤسسة اليابانية النجاح في ذلك ولحقت بها المؤسسات الغربية و يبقى التساؤل عن واقع المؤسسة الجزائرية في مدى اهتمامها بتطبيق الأساليب الحديثة في التسيير لتحسين تنافسيتها ومواكبة المحيط .

الفصل الرابع

المبحث الثاني : دراسـة حالـة

1 - التعريف بالمؤسسة وهيكلها :

1-1- التعريف بمؤسسة رغوة الجنوب :

رغوة الجنوب هي شركة ذات مسؤولية محدودة ذات رأس مال خاص 100% يقدر بـ: 35.000.000.00دج تأسست سنة 1982 ودخلت الإنتاج في: 03/1983 وهي متخصصة في صناعة الرغوة كما تعد أحد الشركات المكونة لمجمع ريم إلى جانب شركة الرمال بالمسيلة المتخصصة في صناعة المغلفات البلاستيكية "القارورات......." وشركة جديد المرجان المنتجة للأنابيب البلاستيكية[1] .

يوجد مقر الشركة في المنطقة الصناعية الجديدة لمدينة تقرت التي تبعد [illegible] عن الجزائر العاصمة، وتبلغ المساحة الإجمالية لشركة رغوة الجنوب 8442 م² منها 200م² خاصة بالمصالح الإدارية 6300م² لتحويل الرغوة وتخزين المنتوج النهائي ومساحة 1942م² مخصصة لعملية الإنتاج، ويقدر عدد العمال بـ 120 حاليا، يتغير هذا العدد حسب احتياجات السوق للمنتوج، يضم هذا العدد موظفين إداريين وعمال المصنع والتقنيين .

وتعتمد مؤسسة رغوة الجنوب في تموينها بالمواد الأولية على الاستيراد، أما منتجاتها فتوزع على مستوى الوطن إذ تمس 46 ولاية من أصل 48 ولاية .

1-2- الهيكل التنظيمي لرغوة الجنوب:

يتكون من :

1- مصلحة المشتريات : تتولى هذه المصلحة المهام التالية : تتبع أسعار المواد الأولية في السوق الخارجية، التفاوض مع المورد الأجنبي لشراء المواد الأولية، إرسال الطلبيات الخاصة

[1] مقابلة مع مدير المؤسسة مارس 2004 .

بالمواد الأولية Ǚ تتبع عملية الحركة إلى غاية وصول المواد إلى المخازن Ǚ مراقبة مدى مطابقة المادة للمواصفات Ǚ التعاملات البنكية لأجل وصول المواد المستوردة .

2- ...ية : تتمثل مهامها في : استقبال طلبيات الزبائن Ǚ الحرص على مبيعات الحركة المصادقة على فواتير البيع Ǚ الحرص على تسوية المنتوج Ǚ الاعلانات والحملات للمنتوج .

3- ...ية ... ... : تتمثل مهامها في :

القيام بالحسابات الخاصة بالحركة Ǚ استعمال المحاسبة التحليلية في حساب تكاليف الحركة توزيع العمال...

4- ... : تنقسم إلى قسمين :

أ/ قسم إنتاج الرغوة (الأسفنج)

ب/قسم إنتاج الأسرة les matelas

حيث يعمل القسمين على :

* الحرص على تنفيذ الطلبيات في وقتها المناسب .

* العمل على تحسين المنتوج .

في كل قسم من القسمين يوجد تقني سامي في الصيانة لمراقبة عمل الآلات والتدخل عند الحاجة .

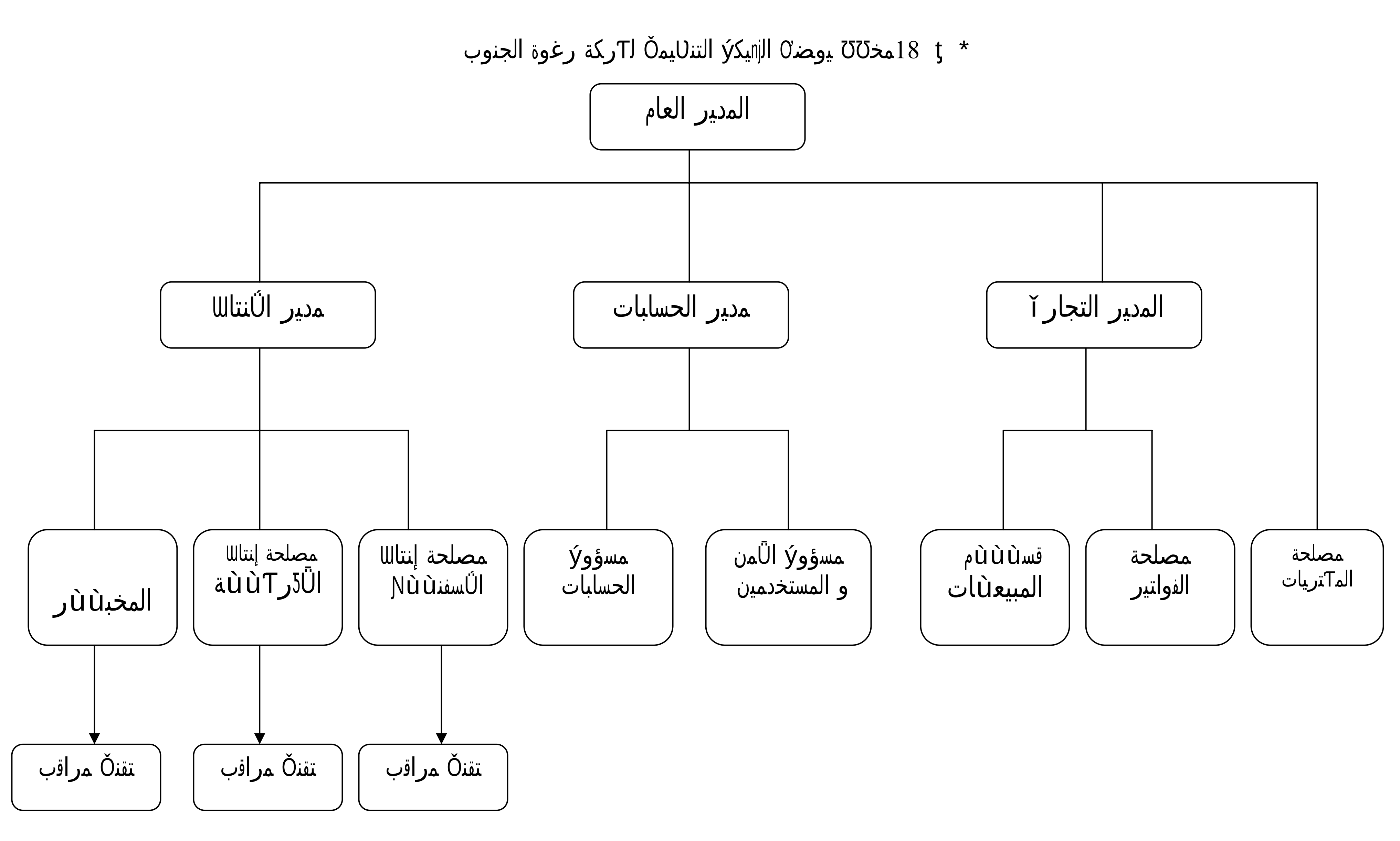
بالإضافة إلى القسمين يوجد مخبر يتولى المهام التالية :

- تحليل المواد الأولية Ǚ مزجها وتقديمها إلى مصلحة الإنتاج ومصلحة الإدارة .

- القيام بعملية جرد أسبوعية للمواد الأولية واللواحق Ǚ وتقديمها إلى مصلحة المشتريات .

وفي ما يلي سيتم توضيح ذلك في مخطط للهيكل التنظيمي التالي :

الشكل رقم 18 : يوضح الهيكل التنظيمي لشركة رغوة الجنوب



المصدر : المصلحة التجارية

المĽحƯ على الŝيكل التنƯيمŐÜ لůا يتميز بالبساƱة وعدم التعقيدÜ ووضوح العŨقات وعدم وجود مستويات تنƯيمية كƛيرةÜ مما يسŝل عملية الاتصال بين الŴعلى والŴسفŲÝÜ كما يسود عامل الƛقة Ő5 العŨقة التŮ تجمع بين المدراƅ والعمال داخل المؤسسةÜ و يميلون إلى الابتعاد عن التعامŲÝ رسمŲÕ واستعمال الوƃůƑ ƁكƮبƷ كبيرÜ وإنما يعملون على التعامل كƋƐراد لƘسŲرة واحدةÜ من لجƊ غرƩ روƟ الانتماƅ إلى المؤسسة عند ŴƏƜƅالŴƑرادÜ وبالتالŐ دƋعŴŸم نحŲو تحقيƃ ƊƍداƑ المؤسسŲة .

1-3- ŸƓƧƚ المƐƑسسة :

تقوم المؤسسة بƙنتاƜ ƓƏƑ ƁƍواƳ من المنتجات : وŴƋ الŴسفنƜÜ الŴرƑƨةÜ الŴرƑƨة اƧات النوابƭ تعتمد Ő5 ƙƞƗƓا على المواد التالية :

CHLORUIE. METHLEUE.ADDITIFS.POLYOL.TDI

بالŴضاƑة إلى الخيƱ والقماƫ والŴبر والنوابƭ وتقŲدر نسبة الŴنتاƜ حوالŲŐ 83 % مŲن الƱاقŲة الŴنتاجية سنوياÜ حيƁ تقدر الƱاقة الŴنتاجية بورƑة الŴسفنƜ بحوالŐ 2000Ʊن من المŲواد الŴولية Ő5 اليوم .

1-4- عŨƑة المƐƑسسة بالƐƑسساƁ ƕƓƑƧƁ : تتمƛل ƜƑƒƜ العŨقة Ő5 : تنتƜ بحسب الƱلبيات للعديد من المؤسساتÜ منƜŝا مؤسسة صناعة الŴحƑية الرياضية Adidas الƑركات الوƱنيŲة بحاسŐ مسعود سوناƱرااÜ و بعƭ الفنادƃ مƛل ƃندƃ السفير وƃندƃ الجزƒرÜ Ő5 حين تقوم مؤسسة صناعة الŴقمƑة ببجاية بتمويل المؤسسة باللواƨم من القماƫ والخيƱ ....

1-5- ƏƜƓƦƞƑ ƁƍƐƗƞƑ :

تتلقى المصلحة التجارية الƱلبات سواƅ كانت عن Ʊريƃ الŝاƜŲƑ ƱÜ و ƱاƜ مكتوب Ɗو بالحضور الƑخصŐ للƨبونÜ حيƁ يحدد كمية ومواصفات المنتوƜ ƊƜ يتم إبŨƷ قسŲم الŴنتاƜ بالƱلبيةÜ ويتم Ő5 حالة توƑر الƱلبية التسليم الفورƒ على مستوƐ المؤسسةÜ حيŲƁ لا تتحمل عبƅ نقلŝا إلŲى العميلŲ وبعد خروƜ المنتوƜ من المؤسسة لا يسمƟ للعميŲل ردŝاÜ ŴƉن عملية ƑحƗ ƭ المنتوƜ تتم Ő5 الداخŲل قبل ƑحنŝاÜ و Ő5 حالة عدم توƑر الƱلبية يتم تحديد الوقت الŨƨم لتلبية الƱلبيةÜ وعند تحضيرŝا تسلم إلى الƨبونÜ وتتم عملية الŴنتاƜ كما يلŲŐ :

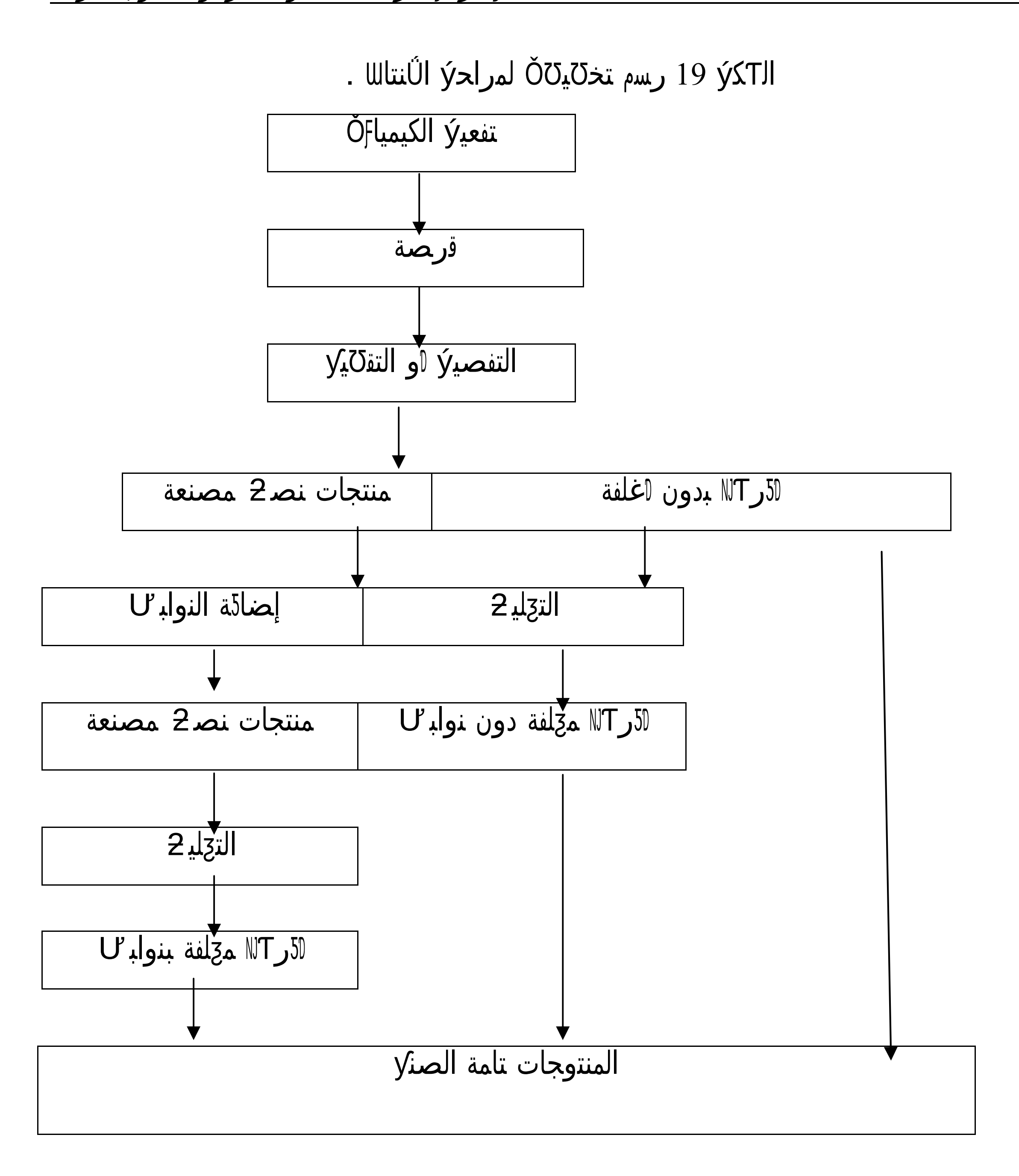
ج- التفاعل الكيميائي : حيث يتم في هذه المرحلة تكثيف الرغوة التي تنتج من التفاعلات الكيميائية لمجموعة من المواد وفقا لمعادلة كيميائية لا يمكن الإفصاح عليها لأنها تعتبر مفتاح النجاح للعملية الإنتاجية وللمؤسسة ككل عند تبريد هذه الرغوة تكثف الإسفنج وتحصل المؤسسة على ما يسمى بـ " قرصة " .

د- التقطيع : يتم في هذه المرحلة تفصيل القرصة إلى قطع بحسب رغبة الزبون في تحديد حجم القطعة – من السمك والطول والعرض والتجليد وإضافة النوابض - أو أنها المرحلة الموالية من المفروض أن تتم عند وصول الطلبيات إلى المؤسسة ولكن في الواقع نتيجة لخبرة المؤسسة وحرصها على تلبية رغبات العملاء في أسرع وقت تقوم المؤسسة بإنتاج القطع التي تتميز بالأداء بشكل مستمر ووضعها في مخازن المؤسسة بانتظار تسويقها في حين تبقى القطع ذات ميزات خاصة تنتج عند طلبها يمكن أن يعتبر المنتوج في هذه المرحلة منتوج نهائي إذا تم تسويقه القطعة دون نوابض ودون تجليد أو تعتبر منتجات نصف مصنعة تمر بالمراحل الأخرى التالية .

هـ- إضافة النوابض : يتم في هذه المرحلة إضافة النوابض إلى المنتجات نصف مصنعة ثم تمر إلى التجليد .

و- التجليد : يتم في هذه المرحلة تجليد المنتجات نصف مصنعة سواء كانت بنوابض أو دون نوابض لنحصل في الأخير على منتجات تامة الصنع جاهزة لتسويق .

سيتم توضيح ذلك من خلال رسم تخطيطي لعملية الإنتاج :



المصدر : إعداد الطالبة - من خلال المعلومات التي تم الحصول عليها في المقابلة –

2- دراسة وضعية المؤسسة :

تعتمد المؤسسة كليا على الاستيراد في التموين بالمواد الكيميائية الخاصة بتصنيع الإسفنج في حين تعتمد على المؤسسات المحلية في التموين بالمواد الأخرى مثل : القماش و الخيوط وتعتمد في مراقبة هذه المواد على المراقبة الجمركية بالإضافة إلى القيام بتجربة إنتاج صغيرة للتأكد من مطابقة هذه المواد للمواصفات المطلوبة أما بالنسبة للمواد المحلية تكتفي بالرقابة الكمية أما مراقبة النوعية تتم من خلال مقارنة وصل استلام المواد وفي حالة عدم مطابقة للمواصفات ترد البضاعة إلى

الموردين وهذا ما يؤدي إلى ضياع الوقت في حالة ثبات عدم المطابقة للمواصفات المطلوبة واستلام والتأكد من سلامة المواد من أي عيب ثم إرجاع المواد التي بها عيب ثم إعادة طلب المواد مرة أخرى يتطلب وقت وهذا التأخير قد يؤدي إلى تأخر في تلبية رغبة وحاجة العملاء وبالتالي سيؤثر هذا على سمعة المؤسسة ويؤدي هذا إلى فقدان وتحول العملاء خاصة والمؤسسة تحرص على الإسراع في تلبية حاجات العملاء .

في حين أن مراحل الإنتاج تتم كليا في المؤسسة ونجاح عملية الإنتاج يتوقف على نجاح مرحلة التفاعل الكيميائي وبالتالي يتوقف على مدى صلاحية المواد ونجاح المعادلة الكيميائية وهذا بعدم ارتكاب أي خطأ في كم مكونات المعادلة .

على الرغم من أهمية ووظيفة البحث والتطوير في العالم إلا أن المخبر الذي تتوفر عليه المؤسسة تتمثل مهامه الأساسية في :

- تحليل المواد الأولية ومنتجاتها وتقديمها إلى مصلحة الإنتاج (قسم إنتاج الإسفنج) .
- القيام بعملية جرد أسبوعية للمواد الأولية وتقديمها إلى مصلحة المشتريات .

كما أن المؤسسة تفتقر في هذا المخبر إلى وجود نخبة بكامل التجهيزات اللازمة للقيام بمهامه

وفي الآونة الأخيرة أصبحت تهتم المؤسسة بتجهيز المخبر للقيام بعملية التحليل ورقابة المواد الكيميائية المستوردة داخليا بدل الاعتماد على التجربة الإنتاجية وهذا من أجل تحسين عمل المخبر كما تهتم بتطوير وتحقيق الإسفنج غير قابلة للاحتراق وهذا خدمة لزبائنها ولنفسها حتى لا تتأثر الكميات المخزنة لديها وإن بقيت لمدة طويلة أو حدث هناك حادث مفاجئ .

أما بالنسبة لعملية التسويق فتقوم بها بنفسها أي أنها تتعامل مباشرة مع الزبائن حيث تحرص المؤسسة على تسليم المنتوجات للزبائن في أسرع وقت وتتم في المؤسسة كما أنها لا تتحمل ولا تتكفل بنقل المنتوج إلى العميل .

أما بالنسبة لعنصر التكلفة والمعلومات المتوفرة حولها في المؤسسة فهي تكتفي فقط بالبيانات التي تحصل عليها من المحاسبة العامة التي تعطينا معلومات إجمالية لا يوجد فيها أي تفصيل ولا

توضيحه ولا تستعمل المحاسبة التحليلية لتخصيص التكاليف وإنما تعتمد في تحديد تكلفة المنتوج على حساب تقديري .

كما ذكرنا في الفصل السابق إن مخرجات المحاسبة العامة غير كافية وتعطي بيانات إجمالية تتمثل أساسا في : الميزانية جدول حسابات النتائج ميزان المراجعة بيانات تتسم بعدم الوضوح ولا يمكن من خلالها للمؤسسة الحصول على معلومات دقيقة وعادة ما تكون البيانات المقدمة في آخر الدورة التي ليست في متناول المسير في حالة يحتاجها .

2-1-2 - كيفية تحديد سعر التكلفة في المؤسسة :

تعتمد المؤسسة في تحديد تكلفة المنتوج على بيانات فترة سابقة تمت وانتهت وتم إقفال بياناتها التي على ضوء التجارب والخسائر السابقة وفي ما يلي نموذج لحساب تكلفة 1دم³من المنتوج لسنة 2003

المواد الأولية	3.57
المستخدمين +مصاريف الثابتة + مصاريف متغيرة	0.28
تكلفة المنتوج	3.85
الربح 10 % الخسائر % رسوم 2.55%	0.39 00 0.1
سعر البيع خارج TvA TVA 17%	4.34 0.74
سعر البيع	5.08

المصدر : وثائق المؤسسة ملحق 7.

إذا قمنا بملاحظة الطريقة التي يتم بها تقييم السعر والتكلفة، نجد أن العنصر الأكبر في السعر أو التكلفة هو تكلفة المواد الأولية المستهلكة، في حين باقي العناصر الأخرى لا تمثل سوى جزء بسيط أو صغير .

إلا أن اعتماد المؤسسة في تقييم تكلفة المنتوجات على التجربة السابقة، تعتبر نقطة ضعف لديها لأنها لا تعطي تقييم حقيقي ودقيق لتكلفة المنتجات، وبالتالي يؤثر ذلك على قرارات المؤسسة، وعلى الوضع التنافسي لها، ويعود ذلك إلى عدم وجود نظام معلومات دقيق يعطي معلومات تفصيلية واضحة، تكون في متناول المؤسسة عندما تحتاجها، وكذلك عدم استعمالها لمحاسبة تكاليف .

تحديد تكلفة المنتوج على أساس تكاليف فترات سابقة، يؤدي إلى توفير معلومات غير دقيقة، لأنه عندما يتم بيعه بالسعر الذي يبدو أن المنتوج يحقق ربح في حين أنه يحقق خسارة، أو يحقق خسارة في حين أنه في الأصل يحقق ربح، و ذلك يعود فقط إلى اختلاف في الأسعار التي تم بها تقييم التكلفة، وأسعار المواد الأولية التي تم استهلاكها فعلا لإنتاج هذا المنتوج، من أسعار المواد الأولية تختلف من فترة إلى فترة، كما أن مصاريف العمال يمكن أن ترتفع أو تنخفض، إلى غير ذلك من المصاريف الأخرى .

لدينا تكلفة المواد الأولية كبيرة، جزء من هذه المواد مستورد وآخر محلي، انطلاقا من البيانات المتوفرة، لا يتضح سبب ارتفاع هذه التكاليف، هل يعود ذلك إلى أسعارها في الأصل أو إلى مكان الصرف، أو قد يعود إلى استهلاك كميات كبيرة من المادة، وبالتالي يعود السبب إلى المعادلة التي يتوقف نجاحها على ضبط الكميات وفقا لما ورد في المعادلة، أي زيادة أو نقصان، يؤدي إلى فشل التفاعل، بالتالي خسارة هذه المواد التي تم مزجها، وضياع الجهد والوقت، أو يكون نتيجة التبذير، إن عدم معرفة السبب الحقيقي لارتفاع التكاليف يحول دون حدوث أي عملية التحسين في هذه التكاليف، كما أنها تقبل بتحمل جزء من الخسائر كتكلفة على المنتوج، وهذا يؤدي إلى عدم تحفيز المؤسسة للبحث عن كيفيات التحسين .

على الرغم من وجود أنظمة تكاليف متطورة تستخدم في المؤسسات الدولية، تسمح بمتابعة تطور التكاليف والسيطرة والتحكم بها وتحسينها كلما وجدت وسيلة لذلك، وهذا من أجل المحافظة على الوضع التنافسي للمؤسسة، إلا أن المؤسسة لا تعتمد على هذه الأنظمة للتنوع الكبير

ظل المنتجات، لكن عندما يتم دخول الجزائر إلى منظمة التجارة، وما يترتب عليها من تحرير للسوق والمنافسة فإنه لابد للمؤسسة البقاء والمحافظة على وجودها يجب عليها إدخال مثل هذه الأنظمة .

2-2- دراسة تحليلية لميزانيات المؤسسة :

- الجدول رقم 1 الميزانية المالية:

الوحدة : 1000 دج .

الأصول	2001	2002	2003	الخصوم	2001	2002	2003
الاستثمارات	111376	98377	125521	الأموال الجماعية	33260	40270	46675
المخزونات	18079	33994	115112	الديون	220221	209627	202725
الحقوق	126776	126248	96446	نتيجة الدورة	7458	8722	42678
المجموع	256231	258619	337079	المجموع	256231	258619	337079

المصدر: مصلحة المحاسبة و المالية لرغوة الجنوب .

يمثل الجدول ميزانية مالية لثلاث سنوات 2001،2002،2003، والتي تعطي لنا صورة عن الوضعية المالية نهاية كل سنة بحيث يتم توضيح الوضعية المالية التي تم التوصل إليها من خلال تقديم صورة عن التزامات وأصول المؤسسة بالمبالغ الصافية .

جدول رقم 2: جدول حسابات النتائج لسنوات 2001،2002 و2003

الوحدة : 1000 دج .

البيانات	2001	2002	2003
انتاج مباع	382279	439953	658519
تغير في انتاج مخزن	3270	859	549
مواد أولية مستهلكة	308279	345587	522822
خدمات*	13228	12318	177258
القيمة المضافة	64022	81189	117890
إيرادات مختلفة	845	188	206
مستخدمين	23171	30699	35642
مصاريف أخرى*	33816	41913	39865
نتيجة الاستغلال	7881	8765	42589
إيرادات خارج الاستغلال			8100
تكاليف خارج الاستغلال	422	44	8011
نتيجة خارج الاستغلال	422	44	89
إيرادات أخرى	54	43	219
النتيجة قبل الضريبة	7512	8765	42898

المصدر : مصلحة المحاسبية و المالية .

* تضم الخدمات المصاريف التالية : مصاريف مختلفة، مصاريف النقل و الإيجار، مصاريف صيانة المعدات، مصاريف الكهرباء والغاز والماء، مصاريف استقبال و التنقل وخدمات أخرى .
* تضم المصاريف الأخرى كل من المصاريف التالية : رسم على النشاط المهني الجزافي، رسوم وضرائب أخرى، مصاريف مالية، مصاريف متنوعة، الاهتلاكات و المؤونات .

يمثل ýالجدول ǀŘǋ ýجدول حسابات النتاǈƜ ǐŖƅا يتكون من إيرادات وتكاليف المؤسسة ǆǘǋخلال ýǘǋخ
السنوات الثلاث محل الدراسة بصورة إجمالية حيث يقدم نتيجة المؤسسة خلال ýǘǋ السنوات ǀŘǋ وتتميز
التكاليف المقدمة وفق ǀŘǋ الجدول ýبياناتها بيانات إجمالية دون وجود ƅǐ تفصيل ýǘǋأو توضيح ǀŘǋǆǋ
البيانات مما ǀŘǋ البيانات لا يمكن أن تفيد المؤسسة Ŏƅ تحليل ǅبيǗŏأسلوب تسيير التكلفة ǗŰǋǓبƬǋخ جيد
ǀŘǋ معلومات عامة وغير مفصلة لا يمكن من خلالها تحديد تكلفة كل ǆǋخ ǗƗǋ .

الجدول 3 الجدول عناصر التكاليف في الجدول الحسابات الانتاج :

البيانات	2001	2002	2003
إنتاج المباع			
مواد أولية مستهلكة	%80.6	%78.5	%79.39
خدمات	%3.4	%2.8	%2.6
مستخدمين	%6	%7	%5.4
مصاريف أخرى	%8.8	%9.5	%6
نتيجة الاستغلال	%2	%2	%6.46

المصدر: الملحق رقم 2

يمثل ýالجدول نسبة كل عنصر من التكاليف Ŏƅ جدول حسابات النتائج بالنسبة إلى الانتاج
المباع أو توزيع إيرادات الانتاج المباع على عناصر التكلفة ǐŖƅ يمثل كيفية توزيع الإيرادات على
كل من المواد الأولية الخدمات مصاريف مستخدمين والمصاريف الأخرى نتيجة الاستغلال حيث
يتم حساب ǀŘǋ النسب وفق العلاقة التالية :

مثلا بالنسبة إلى عنصر المواد الأولية

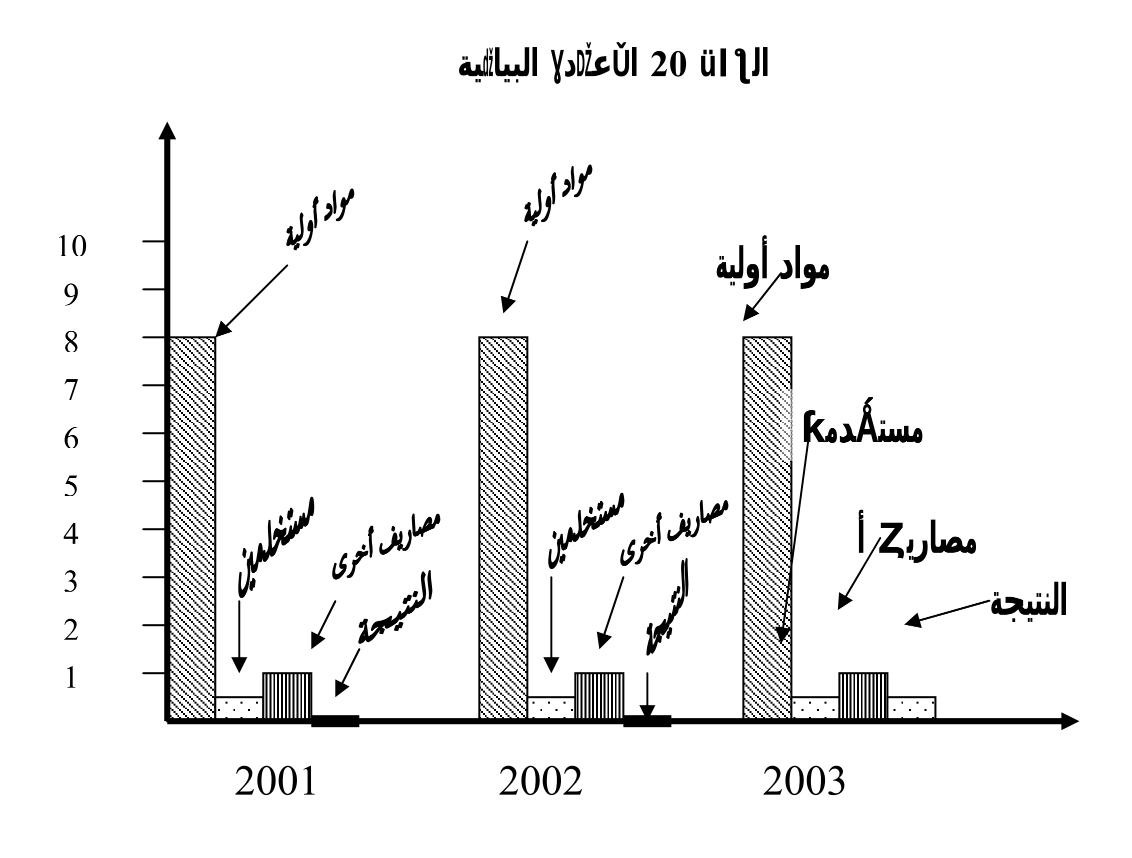
نسبة المواد الأولية المستهلكة = مواد أولية مستهلكة / الانتاج المباع

ونفس الشيء بالنسبة إلى باقي العناصر .

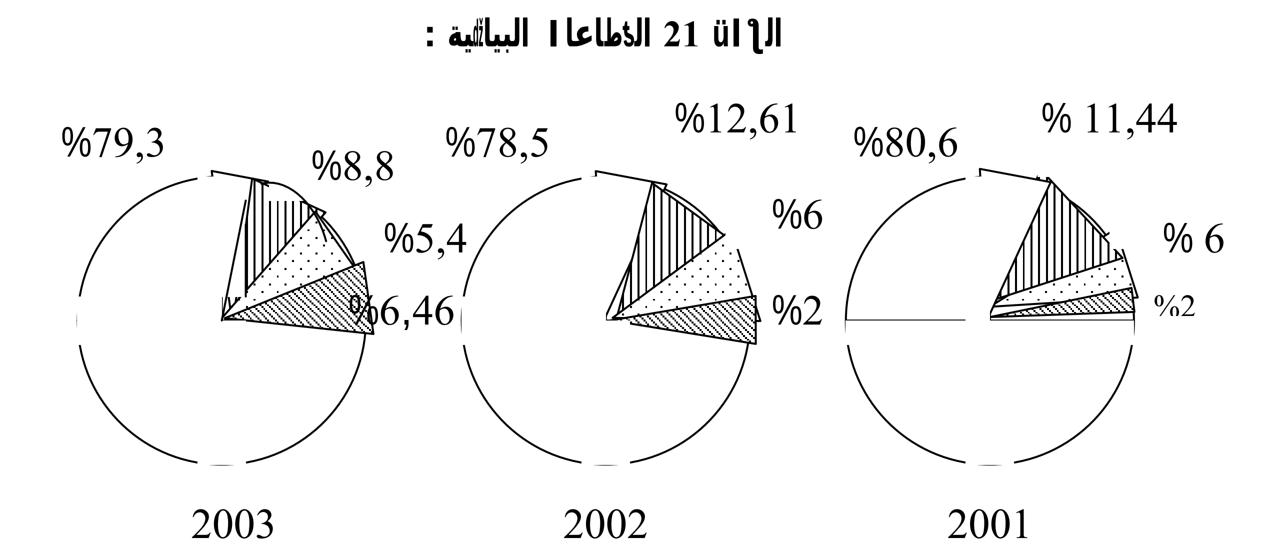
التمثيل البياني لعناصر التكلفة :

سيتم تمثيل هذه النسب بواسطة الأعمدة البيانية والقطاعات البيانية كما يلي :

الشكل 20 الأعمدة البيانية



الشكل 21 القطاعات البيانية :



من خŭýل تمثيýل نسب ǉŖǋ التكاليƸ بواسƱة الأعمدة البيانيةÜ يتضƠ ƽن مستوƏ التكاليƸ كانù متقارب خŭýل السنوات الƛŭƛةÜ ولكن ما يميƨ سنة 2003 عن السنتين ƽǋو ارتفاùƳ مستوƏ النتيجة الناتƜ عن انخفاƯ فƖ تكاليƸ المستخدمين والمصاريƸ بƪكýل كبيرÜ فƖ حين بقيùت المواد الأوليùة مرتفعùة .

وعند مŭحƲùة القƱاعات البيانيةÜ فƎننا نجد ƽن تكلفة المواد الأولية فƖ السنوات الƛŭƛùة تستحوƤ على النصيب الأكبر من الƎنتاƚ المباƪرÜ حيƚ تفوƀ ǉŖǋ التكلفة الƛŭƛين تمƛýيل من ƽكƛر 78%Ü فƖ حين لا تتجاوƨ العناصر الأخùرƏ نسبùة 20% فƖ سنتùƖ 2001،2002Ü و لا تتجاوƨ 14% فƖ سنة 2003Ü وبالتالƖ لم تستƱýع المؤسسة تحقيùƀ نتيجة ƽكƛر من2% فùƖ كýل من2001،2002Ü و 6.46 % فƖ 2003Ü وبالتالƖ نستƱيýع القùول ƽن ǋيكýùل تكاليùƸ المؤسسة مقارنة بالسعر مرتفýع جدا .

الجدول 4 : الجدول الثاني (النتائج) في العقد :

الوحدة 1000 دج .

البيانات	2001-2002	2002-2003
إنتاج مباƪر	57675	218566
مواد ƽولية مستهلكة	37307	177235
خدمات	910-	4939
مستخدمين	7527	4943
مصاريƸ ƽخرƏ	8097	2048 -
نتيجة الاستŭýƷ	885	33824

يوضƠ ǋŖا الجدول التƱور ƽو النمو الƖŖ حصýل سنة 2002 مقارنة بسنة 2001Ü والتƱور الƖŖ حصýل بين سنتƖ 2002 و2003 Ü وتم الحصول على ǉŖǋ القيم عùن Ʊريùƀ حساùب الفارƀ بين

قيم سنتي 2001-2002 والسنتين 2002-2003 حيث تدل القيم الموجبة على حدوث ارتفاع أو نمو في مستوى العنصر، وتدل القيم السالبة على حدوث انخفاض أو تراجع في ذلك العنصر .

الجدول 5 الجدول الخاص بالتطور النسبي في الأعباء والنتائج :

البيانات	2001/2002	2002/2003
إنتاج مباع	%15	%49
مواد أولية مستهلكة	%12	%51
خدمات	-%6.8	%40
مستخدمين	%32.4	%16.1
مصاريف أخرى	%32.9	-%4.8
نتيجة الاستغلال	%11.22	%385

يوضح ذلك الجدول نسبة ارتفاع الإنتاج المباع، التكاليف ونتيجة الاستغلال لكل سنة مقارنة بالسنة التي قبلها، حيث تم حساب هذه النسب عن طريق القاعدة التالية :

القيم في 2002- القيم 2001 /القيم 2001 ، و القيم 2003-القيم 2002/القيم في 2002.

وقد تحصلنا على قيم موجبة وأخرى سالبة : القيم الموجبة تمثل النسبة التي تم بها الارتفاع أو النمو في العنصر، في حين القيم السالبة تمثل النسبة التي تم بها الانخفاض أو التراجع في هذا العنصر .

ا/ تحليل الجدول :

بالنسبة للتطور الحاصل بين سنة 2002 و2001 :

أولا بالنسبة إلى النشاط كان النمو بنسبة 15%، هذا النمو والارتفاع في النشاط (الإنتاج المباع) كان من الطبيعي أن يرافقه ارتفاع في مستوى تكاليف الاستغلال، لارتباطها بحجم الإنتاج، ونبدأ بالارتفاع الذي سجلناه في استهلاك المواد الأولية، والتي بلغت نسبة النمو 12%، عادة

تصاحب ڧ ĭ سيادة ڧ Ŏ الانتاڧ ڧ Ŏ سيادة ڧ Ŏ استŭ ǁ المواد الأوليةڧ ڧ ونفڧ ŭ Σ الأƬŎĈ بالنسبة لمصارƺ المستخدمينڧ ڧ فقد سجلنا ڧيا ارتفاƳ بنسبة 32.4% وǁŭǁ نتيجةڧ لوجود عŭوات وحوافز ومنح إلى غير ǁǁǁ من مكونات الأجر المرتبطة بارتفاƳ المبيعات كما سجلنا ارتفاƳ ڧ Ŏ المصارƺ الأخرة ă بنسبة 23.9%ڧ حيƮ سجلت جميƲ مكونات ǁǁǁ المصارƺ ارتفاƳڧ إلا ان الارتفاƳ الكبير المسجل ڧ Ŏ كان المصارƺ الماليةڧ بالعودة إلى جدول حسابات النتائƸ (ملحƾ رقم4-5) نجد ان ǁǁǁ المصارƺ ارتفعت من 19448712دƱ إلى 26692412دƱ ارتفعت بحوالŎ 37%ڧ وǁǁǁ المصارƺ مرتبطة بالتعاملات البنكيةڧ للمؤسسةڧ من تسبيقات وفوارƾ الصرƺ عند تسديد ديون الموردين .

ڧ Ŏ حين سجلنا على مستوى الخدمات وعلى غير المتوقع انخفاƯ بنسبة (-6.8%) والذي يعود ǁǁ الانخفاƯ اساسا إلى انخفاƯ ڧ Ŏ مصارƺ الأƬار بالعودة إلى (الملحƾ رقم 4-5) نجد انها انخفضت من 4698376دƱ إلى 154050دƱ وبالعودة إلى الميزانية (ملحƾ رقم 1) نجد ان ڧ Ŏ 2001/12/31 كان المخزون منخفƯ وبلƸ 18078765دƱ يمثل 7% من إجمالي الميزانية قد يكون عدم وجود مخزون كبير ڧ Ŏ المؤسسة وراƅ التراجƲ الذي حدƮ ڧ Ŏ المصارƺ الأƬار وبالرغم من كل ǁǁǁ التطورات لم يكن ǁǁنا نمو ڧ Ŏ نتيجة الاستغلال إلا بنسبة 11% و التي تمثل 2% فقط من الانتاƱ المباƳ .

بالنسبة إلى التطورات التي حصلت بين سنتي 2003 و2002 نجد :

نمو الناتج كان بنسبة كبيرة حيƮ بلƸ 49% ڧ Ŏ 2003 وكالمعتاد سجلنا ارتفاƳ ڧ Ŏ استǁǁ المواد الأولية بنسبة كبيرة ǁǁǁ الأخرة ă بلغت 51% كما سجلنا ارتفاƳ كبير ڧ Ŏ الخدمات التي وصلت إلى نسبة 40% كان الارتفاƳ ڧ Ŏ جميƲ عناصر الخدمات وبشكل كبير فمثلا نجد مصارƺ النقل ارتفعت من 8203666دƱ إلى 11958000دƱ ومصارƺ الأƬار ارتفعت من 154050 دƱ إلى 712206دƱ مصارƺ التنقلات من 986962دƱ إلى 1512298دƱ لأن ارتفاƳ المبيعات يتطلب الزيادة ڧ Ŏ المواد الأولية وبالتالي يتطلب التنقل إلى الخارƱ من اجل عقد الصفقات وكذا مصارƺ نقل والشحن كما تحتاƱ المؤسسة لتضمن عدم تكدƩ المنتوƱ داخل المخازن ان تقوم بالأƬار حيƮ إذا عدنا إلى ميزانية ڧ Ŏ 2002/12/31 نجد ان المخزون ارتفƲ من 18078765دƱ إلى 33994342دƱ واصبح يمثل 13% من اصول المؤسسة ڧ Ŏ حين تراجعت نسبة نمو مصارƺ المستخدمين إلى 16.1% بعدما كانت 32.4% .

ونلاحظ التراجع الكبير قد سجل في نمو المصاريف الأخرى بنسبة (‎-4.8%‎) حيث يعود ذلك إلى انخفاض معظم المصاريف خاصة المصاريف المالية من26692412دج إلى 21368205دج بنسبة 19%‎ و نلاحظ في هذه الحالة هو تراجع المصاريف الأخرى ومصاريف المستخدمين كان له أثر كبير على تحسن النتيجة وبمستوى كبير وهذا نظرا للنسبة التي تمثل كل من هذه التكاليف حيث تفوق 5%‎ بالنسبة لمصاريف المستخدمين و 6%‎ للمصاريف الأخرى من خلال هذا نستنتج أنه لو انه حدث تراجع في تكلفة المواد الأولية المستهلكة والتي تمثل أكثر من 75%‎ من الإنتاج سيكون لها أثر أكبر على هيكل التكاليف وعلى نتيجة الاستغلال ومن ثم على الوضع التنافسي للمؤسسة .

ƒ/θtسيDž tl‡2ة Džǐ‡tǰt الDDǏسسة :

يمر المنتوج عادة بسلسلة من الأنشطة منها ما يضيف قيمة ومنها ما لا يضيف قيمة والمنتوج في المؤسسة يمر بحسب الخصائص التي يتميز بها الأنشطة بصفة دائمة المتمثلة في التفعيل الكيميائي والتفصيل ويمر بمرحلة بحسب الطلب والتي تليه إضافة النوابع .

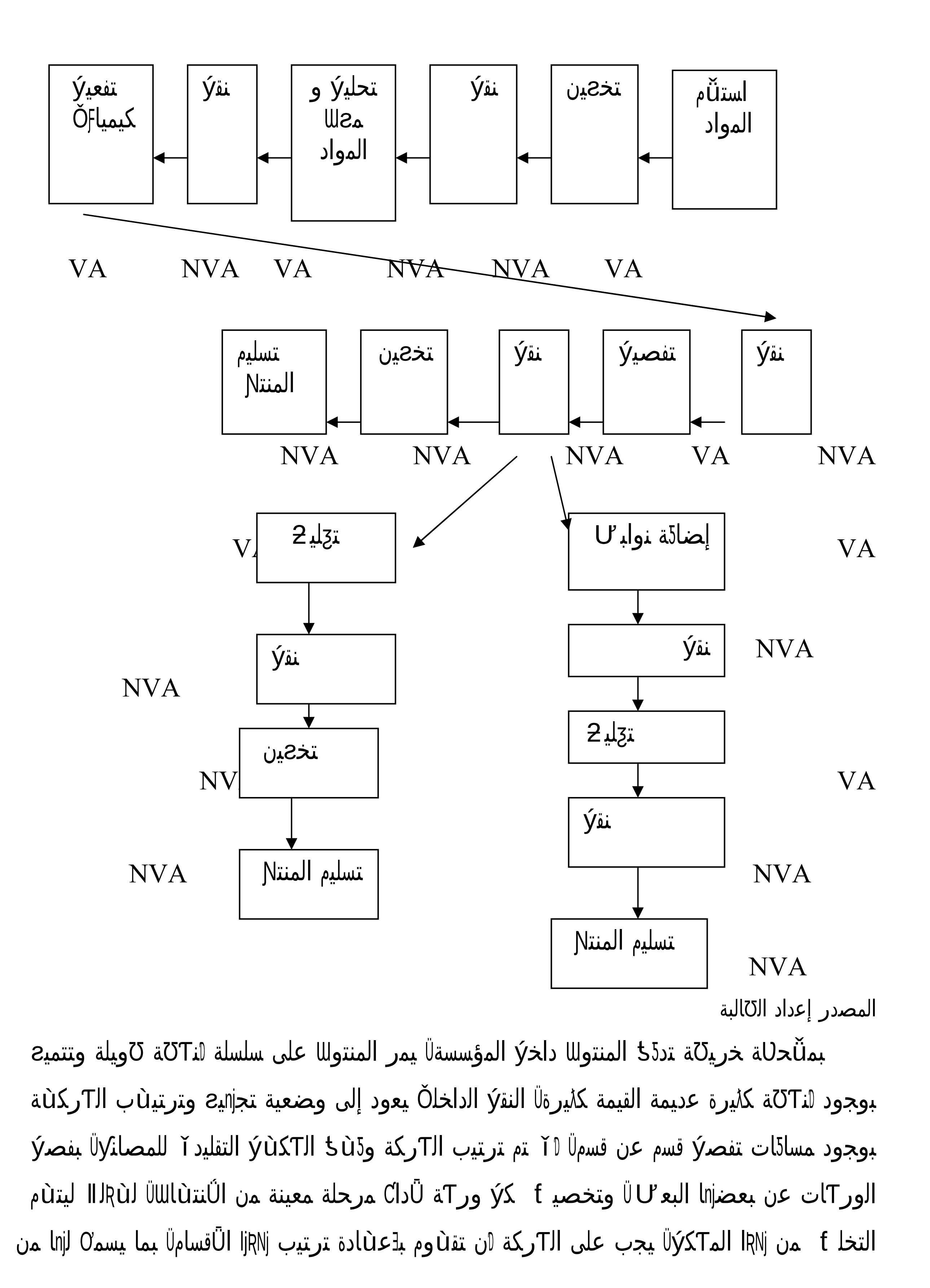
إذا أرادت المؤسسة تطبيق هذا الأسلوب في التسيير أي تسيير الأنشطة يجب عليها في البداية أن تقوم بتحديد وجرد جميع الأنشطة التي يمر بها المنتوج وتحديد سلسلة الأنشطة ثم تقوم بعملية تحليل وتقيم هذه السلسلة بغرض معرفة قيمة كل نشاط وتحديد سبب وجود كل نشاط حتى يكون لدى المؤسسة تصور واضح على عمليات التحسين الممكنة والكيفية التي سيتم بها التخلص من الأنشطة عديمة القيمة والتحسينات الممكنة في الأنشطة التي تضيف قيمة .

سنحاول في مايلي عرض خريطة التدفق لمنتوجات المؤسسة مع تحديد قيمة كل نشاط مع تعذر تحديد تكلفة كل نشاط - لصعوبة الحصول على معلومات مفصلة من قبل المؤسسة – والوقت المستغرق في كل نشاط .

VA أي النشاط يضيف قيمة .

NVAالنشاط لا يضيف قيمة للمنتوج .

الشكل 22 خريطة تدفق منتوج المؤسسة



المصدر إعداد الطالبة

بملاحظة خريطة تدفق المنتوج داخل المؤسسة يمر المنتوج على سلسلة مراحل طويلة وتتميز بوجود مراحل كثيرة عديمة القيمة كالنقل الداخلي يعود إلى وضعية تجهيز وترتيب الحركة بوجود مسافات تفصل قسم عن قسم آخر تم ترتيب الحركة وفق الشكل التقليدي للمصانع بفصل الورشات عن بعضها البعض وتخصص كل ورشة بأداء مرحلة معينة من الإنتاج لهذا ليتم التخلص من هذا الشكل يجب على الحركة أن تقوم بإعادة ترتيب هذه الأقسام بما يسمى بنظام من

تقليǻ أو تخلǃ ƭ من ǀǃǆ التكاليƇ خاصة المؤسسة يسمƠ ǃ ƭ بالتخلǃ من ǀǃ النقǻ الداخلÜŎÙ لǃ Ÿ الـ ǀǃ ǁǂ بالتخلƭ عن
صƸيرة وجميǻ أقسامǀǂ داخǻ الƬركةÜ من الǄدارة والمخƨن وأقسام الǄنتاǁǁ .

النƫƐƬ الǄساسŎ ŎǍ المؤسسة يتمǻ ŎǍ التفعيǻ الكيمياƑŎÜ والبقاƇ والمحاǍƭةÙ علǍÙ وجÙود المؤسسة مرتبƏ بسرية المعادلة التŎ Ü يتم بموجبǀǂ التفاعǻÜ وبالتالŎ المؤسسة لا يمكنǀǂ الاستƸناƇ عن ǀǁǂ النƫƐƬ ÜÜ وبالرجوع إلى تكلفة المنتوǁÜ نجد أن العنصر الǄكبر ǂǁو تكلفƏةÙ المواد الǄولية ÜŎǍ ǀǁǂ النƫƐƬ المواد الكيمياƑية المستعملة يتم استيرادǀǂ من الخارǁÜ ǀǁǂ يعنŎ أن الƬركةÙ تقÙوم بتخƨيƨÙن كميات معتبرة لضمان استمرار الǄنتاǁÜ ولمواجǀǂة أǻ ƭ نقƭ أو تأخر ŎǍ وصوǻ المواد إلى المؤسسة ÜǻƭÜ سبب كانÜ والمؤسسة ليƩ لديǀǂ إلا خيار الاستيراد ǀǁǂ المواد .

وأما بالنسبة إلى التƸليƇ وإضاǍة النوابƭ ƐǍن المؤسسة تقوم بتوريد الÙمواد الǄولية المستعملة من موردين محليينÜ ǀǁ يمكن للمؤسسة المفاضلة بين عدة مؤسسات محليةÜ لتوƍيƥÙر ǀǁǂ المواد بǄƐƬ يجعلǀǁÙ تتخلƭ من مخƨون ǀǁǂ المواد Ü كما أن ǀǁǂ الǄƐƬة تعتبر أقǻ أǀǁمية من التفعيǻ الكيمياƑŎ يمكن للمؤسسة إخراجǀǂ Üǀǂ أو استƸناƇ المؤسسة عن أداƇ ǀǁǂÙ الǄƐƬة بنفسǀǂÜ وتوكيلǀǂ إلى مؤسسات أخرǍÜ قادرة على الǄنجاƨ بتكلفة أقǻ وبجودة أعلى .

2-3-ǂǁŭƬة الدراسة :

من خǻŬ الدراسة الميدانية توصلنا إلى النتاƑǃ التالية :

- المؤسسة تنƫƐ ŎǍ 46 ولايةÜ ومعروǍة على مستوى الوƱنÜ ولديǀǂ ǀǁǂيكǻ تكاليƇ كبيƥÙر يتجاوƨ 90% من الǄنتاǁǁ المباƬÜ يصǻ إلى 98% والǀǂ ƭ لا تستƸǻ بسببǀǁÙ أن تكÙون مستعدة لمناǍسة المؤسسات الǄجنبية على مستوى الǄسعارÜ لǄن ǀǁǂ المنتجات تتميƨÙ بتكاليƇ منخفضةÜ ما يسمƠ لǀǂ بفرƭ أسعار تناǍسيةÜ قد لا تستƸǻ المؤسسة الصمÙود أمامǀǂ ƱويǍÙǍ .
- تقوم المؤسسة بجميǻ الوƑاƇ Üǂ والǄƐƬة بنفسǀǂ الǄنتاǁǁ التخƨينÜ التسويƼÙ... لكÙن لا يمكننا معرǍة أƭ ƐƬǁ بضبƱ وراƇ ǀǁǂ الارتفاǁÜ وǀǁǂ لعدم وجود نǂǁام معلومات يوƍÙر معلومÙات تفصيلية عن التكلفةÜ عن ما تم استǀǂǃǁǂ من مصاريƇ Ü أين وكيƇ تم صرǍÙǁǁ وإنمǀǁÙ تكتفÙŎ المؤسسة بمخرجات المحاسبة العامة التŎÜ تقدم نتاƑǃ ǀǂ بيانات إجمالية كǻÙ آخر دورةÜ ويتمÙ تحديد تكلفة المنتوǁ بحساب تقديƥÙر ǀƭ .

- التراجع المستمر لحصة الأجور في مصاريف المستخدمين والمصاريف الأخرى، كان له أثر مهم في انخفاض نسبة التكاليف بعدما كان يمثل 98% من الإنتاج خلال 2001 و2002 أصبح يمثل 93.54% في سنة 2003 .

- نسبة التكلفة كبير جداً والعنصر الأكبر فيها هو تكلفة المواد الأولية المستهلكة التي تمثل أكثر من 75% من الإنتاج خلال السنوات الثلاثة الماضية لكن تبقى أسباب ارتفاعها غير واضحة فهل تعود هذه الأسباب إلى ارتفاع الأسعار أم الكميات المستهلكة أثناء عملية الإنتاج أو نتيجة للتبذير إضافة إلى وجود أنشطة عديدة لا تضيف أي قيمة للمنتوج أي تكاليف المؤسسة دون حاجة لها معرفة وتحديد السبب الحقيقي وراء ارتفاع التكاليف من بين أهم فرصة للمؤسسة لإيجاد طريقة للتأثير على هيكل التكاليف والتخفيض منها دون أن يكون لها تأثير على صورة المنتوج وإقبال الزبائن .

- يمكن أن تخفض المؤسسة من التكاليف بتأثير على العناصر الداخلة في هيكل التكاليف لكن عليها أن تأخذ في الاعتبار القيمة التي يوليها عملاؤها للمنتوج وبالتالي تضمن عدم تحولهم عنها

- تتميز منتجات المؤسسة بالتنوع الكبير في الحجم ودفعات الإنتاج إعادة ترتيب الحركة وفق نظام التصنيع المرن سيساعد في الحركة التخلص من جزء كبير من تكاليف النقل الداخلي .

- تعتمد المؤسسة على أساليب تقليدية في التسيير و تنظيم الورشات لكن تنافسية المؤسسة في المحيط الحالي أصبحت واقع مفروض وحتمي وليس اختيار، لهذا لم تقم المؤسسة بمواكبة هذا التغيير عن طريق إدخال تغييرات في تسييرها بما يسمح لها بالسيطرة والتحكم في التكاليف لأن ضروري بالنسبة للمؤسسة إذا أرادت أن تكون لديها ميزة تنافسية في التكاليف تستطيع الحفاظ عليها لمواجهة المحيط الحالي الذي أصبح شديد عليها الاهتمام بتحسين التسيير وإدخال أساليب حديثة وأسلوب تسيير المحيط في الاعتبار التغيرات الموجودة في المحيط وأسلوب تسيير الأنشطة كأحد يساعد في تخفيض مستوى التكاليف مع المحافظة على قيمة المنتوج والحرص على تلبية حاجات العملاء ولكن أولا يجب عليها أن تحسن نظام معلوماتها بإدخال المحاسبة التحليلية لدراسة وتحليل التكاليف .

- المؤسسة تعمل على تلبية الطلبات العملاء بسرعة في وقت تطبيقها [illegible] أسلوب تسيير الآنية من [illegible] تحقيق [illegible] سرعة تلبية الطلبات مع تخفيض التكلفة من خلال عملية التحسين المستمر التي تقوم بها [illegible] ما يؤدي حتما إلى رفع قيمة المنتوج [illegible] العملاء [illegible] خلال عملية التحسين التي تتم على [illegible] المؤسسة يتم تخفيض الوقت اللازم لإنجاز [illegible] القضاء على الأوقات الميتة مما يؤثر على نجاح تسليم المنتوج .

- [illegible] اعتمدت المؤسسة على أسلوب تسيير الآنية [illegible] يمكنها تحديد الأسباب الحقيقية لارتفاع التكاليف [illegible] ومن تحديد الآنية عديمة القيمة والتي يجب التخلص منها [illegible] كما يمكنها تحديد الآنية التي يمكن إخراجها من المؤسسة [illegible] بتكلفة [illegible] مع المحافظة على مستوى الجودة حيث نجد على مستوى مراحل الإنتاج [illegible] تعتبر مرحلة التفعيل الكيميائي [illegible] مرحلة [illegible] المؤسسة والتي يقوم على أساسها [illegible] المؤسسة ككل [illegible] نجاحها وبقاؤها مربوط بها [illegible] والمعادلة الكيميائية تعتبر مفتاح السر والتي لا يعرفها إلا عدد قليل من أفراد المؤسسة وبالتالي فالمؤسسة لا يمكنها الاستغناء عن [illegible] المرحلة والقيام بإخراجها [illegible] حين بالنسبة لباقي المراحل [illegible] تقل [illegible] ويمكن للمؤسسة أن تقوم بإخراجها [illegible] وجدت [illegible] التكلفة .

- يمكن للمؤسسة إدخال التغيير وتطبيق أسلوب تسيير الآنية [illegible] أرادت اكتساب ميزة تنافسية [illegible] تتوفر على عوامل تسمح [illegible] فالمؤسسة مساحتها صغيرة [illegible] إعادة ترتيب الورشات سيضمن [illegible] التحسين وعدد العمال متوسط 120 عامل يتغير [illegible] العدد بحسب الحاجة إليهم والعلاقات التي تسود بين الأفراد داخل المؤسسة مبنية على الثقة والاحترام المتبادل كما أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة يتميز بالبساطة وبالتالي سهولة الاتصال بين المستويات [illegible] تستطيع المؤسسة أن تهيئ الجو الملائم لإدخال التغيير [illegible] مواردها البشرية بضرورة [illegible] .

- تضم المؤسسة وظيفة تسير الموارد البشرية مع المحاسبة بالرغم من اختلاف [illegible] الوظيفتين عن بعضها البعض [illegible] اهتمامات وظيفة تسير الموارد البشرية لا تتوقف على التوظيف [illegible] و الأجور وإنما تهتم أيضا بترقية العامل البشري وتعمل على توفير الجو الملائم والاهتمام بالمهارات من أجل دعم الميزة أما المحاسبة [illegible] تهتم بالجانب المالي بإعداد التقارير المالية وتحديد التكلفة .

- تعتبر وƠيفة البحƋ والتƠوير بالنسبة للقƠاƳ تنƮƠيƧ ƳƘƗ المؤسسƞة مƞƿƞج جƞدƞƿ ومƞƿƮ ƙƘƘ المؤسسة لا تحتوƓ إلا على مخبر بسيƠƿ ييتم ƧيƗ إعداد بعƯ التجارƿب تسƿƞƷƨام وƠيفƞة البحƞƋ والتƠوير ƟƗ تخفيƯ التكلفة عن ƱريƠ تصميƿم وإدخاƺ التعديƞƾت علƞى المنتƞوƘƘ وبمƞƘ نƿ المؤسسة تƾƖƠƿ يقوم على التفاعƾت الكيمياƿƿية ƯƗن وجود ƞƩƞƿƗ الوƞƠيفƞة ƟƞƧ المؤسسة مƞƿƞج وضرورƓ .

ا ل ة

الخاتمة

وجدت مفاǋيم كلǈا ... CǛالعم لحاجات الاستجابة المϧ التنافسية المرونة النوعية التنافسية

مǼ ǋا المحيط الذي يتميز بسرعة التغيير وأصبح مفروضا على المؤسسة الاستعداد الدائم لمواجǊة

التغييرات والعمل للحفاظ على وجودǋا وبقاǋا الدائم عن التميز أو ما يمكنǊا من تخفيض

تكلفتǊا لكن في ظل التنافسية ومحيط بات يشكل العميل أمام خيارات عديدة وǋو سيد القرار لم يعد من

الممكن أن يتم تخفيض التكاليف دون الأخذ في الاعتبار رضا العميل والقيمة التي يوليǊا

المنتوج إن أصبحت المؤسسة تحاول التكيف بين التحسين في مستوى التكاليف مع المحافظة على

القيمة أي دون المساس برضا العميل وجودة المنتوج ǋذا ما تبحث عن أسلوب يضمن لǊا ǋذا

الرشد في تكاليفǊا يمكن من تخفيض المؤسسة أن تستطيع تحكم في تكاليفǊا يمكن الاعتماد على الإنتاج الكبير

أو على تسيير الأنشطة للمحافظة على القيمة التي ينتظرǋا العميل .

*** نتائج الدراسة :**

الإنتاج الكبير أو الإنتاج على نطاق واسع لوحدات نمطية يمنح المؤسسة فرصة تخفيض

التكاليف لكن تبقى ǋذا نقاط بسبب الاǋتمام الذي يكون منصب أكثر على الكم أي تميز

المؤسسة إلى تعظيم الكمية دون أن يكون ǋذا الاǋتمام بنفس القدر بأذواق العملاء التي تتميز حاليا

بالتغير السريع يناسب ǋذا الأسلوب المحيط الذي يتميز بالعرض أقل من الطلب وبالتالي لم تكن

أمام العميل خيارات متعددة ولا توجد ضرورة لاǋتمام بالاستجابة لحاجات العملاء وبتغير أذواقǊم

والمنافسة لم تكن بǋذا الحدة وعندما انتقلت المؤسسة من المنافسة إلى التنافسية أين أصبح البقاء

ليس للأقوى و إنما الأسرع أيضا الذي لديه القدرة على الحفاظ على سبقه ǋذا لم يعد ǋذا

الأسلوب ملائما للمحيط الحالي الذي يتميز بسرعة التغير وقصر دورة حياة المنتوج وتغير أذواق

المستǊلكين.... .

أن يتم الاعتماد على وظيفة دون الأخرى في البحث للوصول إلى تكلفة منخفضة كوظيفة

الإنتاج أكثر الحجم التصنيع المرن أو التسويق أو إدارة المواد ....لا يمكن أن يحقق للمؤسسة تكلفة

منخفضةÜ ورضا العميýل معا Õ5 الوقت الحالÕÜ Üن ljŖNj الوƱƒƖ تعمý بÐƮÝ متكامÜý ljŖJ لا يمكن ƊÜ يتم معالجة كý وƱيفة على حداÜ دون مراعاة تƛير ljŖNj الوƱƒƖ على بعضļnj البعƯ ÜƯ5 المؤسسة تنتĢ منتوƱ لعمƑƑÜ بƛية تلبية حاجاتƊÜ عن ƮريƬ مجموعة من الوƱƒƖ يقوم بļnj ljŖNj المنتوƱ .

حيƋ يمر ljŖNj المنتوƱ بمجموعة Ɗو سلسلة من اƀƮƯƋةÜ تعمý على إضافة قيمة ƊÜ ƊŖ عند Ƌلùن البحƋ عن تخفيƯ التكلفة على المؤسسة ƊÜ تراعÕ ƊولÐ ljŖNj القيمةÜ حتى لا تكون نتيجة تخفيƯ ùƯ التكاليƱ سلبية على المؤسسة بدýل ƊÜ تكون إيجابيةÜ ljŖJ يتم التركيƶ على اƀƮƯƋةù التÕ تر5ý ljŖNj القيمةÜ ويتم التخلƒ من التÕ اƀƮƯƋة لا تضيƱ ƊÐ ŇƮÕƮ للمنتوƱÜ وبالتالÕ تكون ljŖNj اƀخيرة تكلفة لا جدوă منļnjÜ تƶيد من عبƇ المنتùوƱ دون ƊÜ يكون ƊÐ لùnj ƊÐù ر ƊوNjƮمية عند العميýل ljŖJ Üý تعمý المؤسسة على التحسين Õ5 ljŖNj اƀƮƯƋة من خƗý تحسيùن تسيرƋNj .

يمنƇ ƊسلوƱ تسير اƀƮƯƋة المؤسسة 5رصة التحسين الداƑم لƀƮƯƋةÜ عن ƮريƬ تحليý اƀƮƯƋة وتحديد قيمة كý ƋƮƯÜ وسبب وجودljŖ Õ5 العملية اƀنتاجيةÜ ومن ƊƟم معر5ة إمكانية التحسينات التùÕ سيتم إدخالļnjÜ وبالتالÕ يمكن تخفيƯ التكاليƱÜ دون المساƩ برضا العميýلÜ بحيƋ يتم معالجة السبب ƊŖJ يؤدÐ إلى ر5ý ljŖNj التكاليƱÜ وليƩ تحمļnj وتوƶيعļnj على المنتجات كما Njو الùحاýل 5ùÕ ƊÐùر الحجمÜ وإنما يتم القضاƇ على مسببات التكاليƱ قبý حدوƊùnjļ ÐƮ Üن المؤسسة ليسùت مضƮùرة إلى تحمý ljŖNj المستوă من التكاليƱÜ كما يمنƇ مƶايƊùl خرă باƀضا5ة إلى تخفيƯ التكاليƱÜ 5من خƗý تƮبيƬ ljŖNj اƀسلوب يمكن تƮبيƬ برنامùƑ الجودة الƬاملةÜ وتحسين ƇجاƗý التسليم من خƗý التحسيùن Õ5 وقت إنجاƶ كý ƋƮƯÜ والƊŖ ƊŖƯ ر إيجابÕ على التكاليƱ ورضا العميýلÜ كما ƋنƊùŖ و5ùƬ ljNùŖ اƀسلوب المؤسسة يمكن القيام بعملية التحسين الداƑم للعمليات والمنتوƱÜ وربƊnjƮ بتƛيرات المحيƮ .

ومƬ كý ما يمكن ƊÜ يمنحƊ ƊسلوƱ تسيير اƀƮƯƋة للمؤسسةÜ من مƶايا Õ5 التكلفة و5ùÕ ƇجاƗý التسليمÜ وحتى Õ5 الجودةÜ إلا ƊÜ تƮبيƬƊ ليƩ بالƇƮÕ السƮýnjÜ ƊƋÜ يحتاƱ إلى عمùý ر5يƬ متكامùý وتƮبيƬƊ Õ5 المؤسسة يحتاƱ إلى تقبلƊ من قبý الموارد البƬرية التÕ تتو5ر عليļnj المؤسسةÜ والتƶامļnjƑ بƊÜ ƊƋÜ ljŖNj اƀسلوب سيصاحبƊ تƛير Õ5 المؤسسةÜ وبالتالÕ من الƮبيعÕ ƊÜ يواجƊ ljŖNj التƛير مقاومة من قبلļnjƑÜ خاصة ƊŖ تبين لļnjƑ ƊÜ ljŖNj التƛير سيؤدÐ إلى 5قدان مناصبļnjƑÜ 5نجاƟ ljŖNj اƀسلوب يتوقƱ على مدă استيعاب الموجودين Õ5 المؤسسة لضرورة التƛييرÜ والمƶايا التÕ سيقدمùnjļ تبنùÕ ljŖùNj

الأسلوب ولمتطلبات المحيط التي تفرض عليها ليس فقط المواكبة وإنما السبق في هذا إرادة المؤسسة في تحافظ على وضعها التنافسي .

بالنسبة للمؤسسة توضح نتائج المحاسبة العامة أن تكاليف المؤسسة مرتفعة بحيث تمثل أكثر من 90 % من الإنتاج المباع في السنوات الأخيرة لكن هذه البيانات لا تعطي الصورة التفصيلية لوضعية المؤسسة ولا عن أسباب تحمل المؤسسة لكل هذه التكاليف كما أن الطريقة التي يتم بها تحديد التكلفة لا تعطي لنا التكلفة الحقيقية للمنتوج وعند ملاحظة التطورات التي حصلت في السنوات الأخيرة وجدنا أن الانخفاض والتراجع في هذا الحد في مصاريف المستخدمين والمصاريف الأخرى كان له تأثير كبير على مستوى التكاليف تتراجع من 98% إلى 93.54% مع بقاء تكلفة المواد الأولية مرتفعة جدا والتي تمثل أكثر من ثلثي الإنتاج المباع وبهذه الطريقة وبهذا الحجم من التكاليف المرتفعة المؤسسة لا يمكن أن تكون مستعدة لدخول في منافسة مع المنتجات الأجنبية .

هذا على المؤسسة إرادة المحافظة على وجودها في السوق أن تقوم بتغيير أسلوب تسييرها ومواكبة التغيير الموجود في المحيط وإدخال تحسينات في نظام معلوماتها خاصة المحاسبة هذا يمكننا من خلال معرفة التكاليف على مستوى تكاليفها بشكل مستمر وهذا بتبني أسلوب تسيير الأنشطة كأسلوب يمكننا من خلاله إدخال التحسينات بشكل دائم ومستمر ويبقيها على أعلى كفاءة التغيرات الممكنة والجودة منها وإدخال نظام التكلفة على أساس الأنشطة كوسيلة مهمة لدعم نجاحه وكذا لتستطيع المؤسسة تخفيض التكاليف من أجل اكتساب ميزة تنافسية تدعمها في مواجهة المنافسين والاستعداد للمرحلة التي ستدخلها الجزائر بالانضمام إلى منظمة التجارة العالمية وما ستفرضه من فتح السوق الجزائرية أمام المنتجات الأجنبية وبقاء المنتوج المحلي دون أي حماية

لكن تطبيق هذا الأسلوب يتطلب من المؤسسة الاستعداد لإدخال هذا التغيير بتهيئة الظروف الملائمة لتبني هذا الأسلوب من الإدارة والموارد البشرية التي من الممكن أن ترفض هذا التغيير لأن هذا قد يؤدي إلى تسريح البعض منهم مما يخلق المشاكل للمؤسسة ومع هذا الثقة الموجودة بين أفراد المؤسسة من الإدارة وباقي الأفراد وبساطة الهيكل التنظيمي وصغر حجمها سيسهل من عملية إدخال التحسينات وتبني هذا الأسلوب كما يفترض أن يكون المؤسسة تشارك التوجه ليساهموا جميعا في خلق القيمة للعميل النهائي ضمن ما يسمى بنظام القيمة هذا يؤدي إلى تحقيق الأرباح للجميع .

:ǀǀ‗‗ǚƬǈǁ*

- على المؤسسة أن تقوم بعملية التحسين ǑǕ جميǛ الوǀƑǄ و ǅǓƬǆǃǄ لمواكبة ǃǘ المحيǓǗ .

-ضرورة إدخال محاسبة تكاليǄ وإحداǂ التغيير ǑǕ نǆǁم المعلومات المحاسبǑ ǑǕ المؤسسة .

- التخلǑ عن فكرة التجربة السابقة ǑǕ تحديد تكلفة المنتوجاتǃ وإنما يجب أن يتم تحميǛ كǛ منتوǅ بتكلفتǈ الحقيقيةǃ وǃǁǂ بإدخال ǓǗريقة التكلفة على أساǅ النǓƬǃǗǓ .

- من الضروري أن يكون للمؤسسة حسابات وبيانات دقيقة بالمنتجات و الاستهلاكات .

- القضاǅ على الخسارǃ وضياǛ الوقت الناجم عن إعادة إرسال ما تم اكتǂǀ بǈ عيبǃ بعد وصولǈ من المورد إلى الشركة .

-على المؤسسة القيام بتخراǈǀ بعǅ الǓƬǆǃǄ غير الأساسيةǃ إǀǁǈ كان ǑǓǕ ǃǁǂ تخفيǅ التكاليǄ من المنتوجاتǃ مǛ الحفاǆ على الجودة والقيمة عند العمǅǗ .

- على المؤسسة أن تولǑ اهتمام أكبر لوǆيفة البحǂ والتǓويرǃ لأنها ستسمǉ للمؤسسة بتǓوير منتوǅ أقل كلفة وأǂǀ جودة .

- تبنǑ أسلوب تسيير الǓƬǆǃǄ لما ǈǀ من مزايا سيحققها للمؤسسةǃ سواǅ ǑǕ التكلفة أو ǑǕ جدول التسليم أو ǑǕ الجودةǃ سيخلصها من جميǛ المشاكل التǑ تسبب لها ارتفاع التكاليǃǄ وǀǁǈ عن ǓريǄ التحسين المستمرǃ التǑ تعتبر من صميم تسيير الǓƬǆǃǄ مما يرǑǕ من قيمة المنتوǅ لدى العمǅǗ .

- ǑǕ فصل وǆيفة تسير الموارد البشرية عن مديرية المحاسبةǃ وإعǓاǅ أهمية أكبر للمخبر وتجسيد وǆيفة البحǂ والتǓوير .

:ǃ‗ǀǂǁ الدراسة‗*

يمكن أن تتناول الدراسة بالتركيز على عامل الجودة أو الأجالǃ وǃǁǂ بدراسة أثر تسيير الǓƬǆǃǄ على الجودة أو الأجال .

ا راجع وا صادر

المراجع و المصادر

باللغة العربية :

أ- الكتب :

1- أحمد بلمرابط وآخرون ، التحليل الاقتصادي الجزئي . منشورات جامعة باتنة ، باتنة 1998.

2- راي اتش جاريسون و اريك نورين ، المحاسبة الادارية . ترجمة محمد عصام الدين زايد دار المريخ ، الرياض ، 2000.

3- أحمد حسين الرفاعي ، مناهج البحث العلمي : تطبيقات إدارية واقتصادية . الطبعة الأولى عمان دار وائل للطباعة والنشر ، 1998 .

4- رشيد زرواتي ، تدريبات على منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية . الطبعة الأولى الجزائر ، 2002 .

5- شارلز و جاريث جونز ، الإدارة الاستراتيجية . ترجمة رفاعي محمد رفاعي ومحمد سيد أحمد عبد المتعال دار المريخ ، الرياض ، 2001.

6- أحمد سيد مصطفى ، إدارة الإنتاج والعمليات في الصناعة والخدمات . مصر ، 1999 .

7- رايموند مكليود ، نظم المعلومات الادارية . ترجمة سرور علي ابراهيم سرور ، دار المريخ ، الرياض ، 2000.

8- تشارلز هورنجن وجورج فوستر ، محاسبة التكاليف مدخل إداري . ترجمة أحمد حامد حجاج دار المريخ ، الرياض ، 2003 .

ب- الملتقيات

1- رحيم حسين ، التجديد التكنولوجي كمدخل إستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للمؤسسة الجزائرية حالات الصناعات و المؤسسات الصغيرة والمتوسطة . في مداخلة ضمن الملتقى الدولي : تنافسية المؤسسات الاقتصادية و تحولات المحيط جامعة محمد خيضر - بسكرة - 29/30 أكتوبر2002 .

2- زينات دراجي ، نعيمة غلاب ، عوامل التنافسية في التسويق . في "مداخلة" ملتقى دولي حول تنافسية المؤسسة الاقتصادية و تحولات المحيط قسم علوم التسيير جامعة بسكرة .
29/30 أكتوبر2002

3- كمال رزيق و مسدور فارس، مفهوم التنافسية . مداخلة في ملتقى دولي حول تنافسية المؤسسة الاقتصادية و تحولات المحيط قسم علوم التسيير جامعة بسكرة . 30/29 اكتوبر2002

4- نجوى عبد الصمد، دور نظام محاسبة الكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية منظمات الأعمال . مداخلة في ملتقى دولي حول تنافسية المؤسسة الاقتصادية و تحولات المحيط قسم علوم التسيير جامعة بسكرة . 30/29 اكتوبر2002

كمال عياري و رحم نصيب، الاستراتيجيات الحديثة للتغيير كمدخل لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الجزائرية . مداخلة في الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية و تحولات المحيط جامعة م خيضر -بسكرة- 30/29 اكتوبر2002 .

جمعة هوام و[illegible]، خيار في تحقيق التنافسية في التكاليف والأسعار . مداخلة في ملتقى دولي حول تنافسية المؤسسة الاقتصادية وتحولات المحيط قسم علوم التسيير جامعة بسكرة .
30/29 اكتوبر2000

باللغة الفرنسية :

ا/الكتب

1-Aburland et Simon, Comptabilité de Gestion, Vuibert, Paris, 1993.

2-Jean-Luc Arrégle, Les Nouvelles Approches De La Gestion Des Organisation . Economica, Paris, 2000.

3-Batrice et Francis Grand Dguillot,Comptabilité Analytique .4 edition Paris,2001.

4-Henri Bouquin, Comptabilité De Gestion .Vuibert, Paris, 2000.

5-Bernard Colasse, Encyclopédie De Comptabilité, Contrôle De gestion et Audit .Economica, Paris, 2000.

6-Etienne Collignon et Michael , Qualité et Competivité Des Entreprise Du Diagnostic aux Action De Progres .2 Edition, Economica, paris, 1998. 7-Richard D'aveni, Hpercompetition .Vuibert, Paris, 1995 .

8-Michael Gervais, Contrôle De Gestion . 7 edition, Economica, Paris, 2000.

9-Octave Jokung-Nguéna et autre, Introduction au Management de la valeur . edition Dunod, Paris, 2001 .

10-Jowy-enJosas , Strategor politique Générale De L'Entreprise . Dunod, Paris, 1997.

11- Christian Konkuyt et Gilles Bressy, Economie d`Entreprise . paris, Editions Airey, 1990 .

12- Michael Porter , La Concurrence Selon Porter .Village Mondial, Paris, 1993 .

13-Jean-Claude Tharondeau , Strategie Industrielle .2 edition, Paris,1998.

ب- الملتقيات

-Chaabane Bia, Relond lecoint, Mutations des entreprise et environnement économique, séminaire internationale ,Compétitivité des entreprise éco.mutations de l'environnement , Département de sciences de gestion, université Biskra .29/30 octobre20

3- مواقع الانترنيت :

1- www.agora21,orgapdd-AnalyseValeur.pdf

2- www.crefige.dauphine.fr

3- www.hec ca/p119/public/Memoire22.doc

4- www.ccg.dfcg.com/formation/PDF/4.pdf

5- www.Fonction-publique-gouv-fr/communication/guides/CNTRL gestion/pdf

6-http://perso wanadoo.fr/ciste/fiches/le26.pdf

7- www.enpc.fr/michel-j/AU/introduction.html

8- www.placeaudesign.com/reperes/lexique/analyse.htm

9- www.headstrong.com/text/ClientArticle/5,2922,3-184,55.html

10- www.headstrong.com/text/Industry/5,2955,3,55.html

11- www.mega.com/fr/news/pressreleasse/pp-16-crm.asp

12- www.ilpoignot.free.fr triptyques MARKETING %20STRATEGIQUE

13- www.qpronline.com/abc/activity based intro.html

14- www.icms.net/whatisabm.htm.

15- www.emblemsvaq.com/abc.htm.

16- www.reporoline.jhu.edu/french/6read/6pi/pistrat/pistrat2.htm

17-http://jacquesrodet.free.fr/site/20documentairefichiers/cout04.pdf

18-www.Kmobrie.be/pmekno/site.nsf

19- www.ressourcesalgora.org/reperea/economie/tel/couts foad.pdf

20-www.msh-alpes.prd.fr/ipi/Colloques/2004/site/poster/p5.pdf

21-www.lyon-enteprises.com/societes/1715.htm

22-www.fsa.ulaval.ca/personnel/Stpierja/chap1

23-www.Cnam..fr.depts./te/ote/AB0101.htm

24-www.art-telecom.fr/communiques/entretiens/ent-couts.docAltavista.com

25-www.csp.fr/b2004/FINANCEG/c425.html

26-www.reuse.fr/metiers/02.htm

27-www.OCSDW51028miragclubcontaplus.ch/8dowwnlonad/cpproc03.pdf

28-http://Laas.fr/Documents/Rapport Activite2000/ 08%20Bilan%200CSD-W5.pdf

29-www.upmf-genoble.fr/dess/defi/defi43.pdf

30- www..dfcg.com/formation.pdf/4.pdf

31-www.armstronglain.fr/content/dounloads/articleRevueEchanges 6390.pdf

32-www.ac-orleans-tours.fr/rectora/documentation

33-www.artimon.fr/domains organization.htm

34-www.bretagne/D/CONTRAT/PAGES/PROGM11.pdf

35-www.devinci.fr/ri/import/Global/FichesFCG-s7/sem7CG7.html

36-www.groupecreatch.com/fr/s4/Index.asp.htm

37-www.35h.travail.gouv.fr

38-www.ooparthers.com/dossier/dossier/methodologie-abc.htm

39-www.productique.org

40-www.cnam.fr/depts/te/ote/AB0101.htm

41-http://membres.lycos.fr/hconline/chaine.htm

42-http://ressourcesalgora.org/reperea/economie/tel/couts foad.pdf

2006/02 [illegible] 2003/11 [illegible]

ا لاحق

مطبوعة موجهة للمكلف بالضريبة

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

الجبائية لسنة

BILAN FISCAL Année 2001

EXERCICE ALLANT DU 01 JANVIER 2001

AU 31 DECEMBRE 2001

DESIGNATION DE L'ENTREPRISE : MOUSSE DU SUD

ACTIVITES : FABRICATION DE MOUSSE

ADRESSE : NOUVELLE ZONE D'ACTIVITE TOUGGOURT

IDENTIFIANT FISCAL : 0 9 8 9 5 3 0 1 3 0 0 1 2 7 4

ARTICLE D'IMPOSITION : 3 0 1 3 7 5 9 5 6 0 0

CODE ACTIVITE ......

FORME JURIDIQUE ......

ACTIF الأصول

Serie G. n° 2 — Imp. Officielle - Alger

LIBELLE des comptes	MONTANTS bruts	AMORTISSEMENTS provisions	CODE	MONTANTS nets (En Dinars)
Frais Préliminaires			1	
Fonds de Commerce-autres Valeurs Incorporelles	2.850.282		2	2 850 282
Terrains	14.704.877	4.172.143	3	10 532 734
Batiments			4	
Installations Complexes	93.099.601	18.535.177	5	74 564 424
Matériel et Outillage	12.308.123	8.526.684	6	3 781 439
Matériel de Transport			7	
Emballages Récupérables	7.013.203	2.211.537	8	4 801 666
Autres Equipements de Production et d'Exploitation	667.689	294.550	9	373 139
Equipements Sociaux	14.472.962		10	14 472 962
Investissements en Cours	18 078.765		11	18 078 765
Stocks	350.700		12	350 700
Créances d'Investissements	46.988.782		13	46 988 782
Créances de Stocks			14	
Créances sur Associés et Sociétés Apparentées	60.336.765		15	60 336 765
Clients	10.114.149		16	10 114 149
Autres Avances d'Exploitation	8.785.799		17	8 785 799
Disponibilités			18	
Comptes Débiteurs du Passif			19	
	287.971.27	33.740.07		256 231 283
TOTAL GENERAL DE L'ACTIF			25	

PASSIF الخصوم

	CODE	MONTANTS (En Dinars)
Fonds Social	30	35 000 000
Réserve Légale	31	474 224
Réserve Obligatoire	32	
Autres Réserves	33	
Plus-Value de Cession à Réinvestir	34	
Bénéfices à Réinvestir (Taux Réduit)	35	
Plus-Value de Réévaluation	36	- 2 214 514
Résultats en Instance d'Affectation	37	
Provisions pour Pertes et Charges	38	
Emprunts Bancaires	39	
Autres Emprunts	40	2 114 514
Comptes Courants des Associés	41	30 036 493
Fournisseurs	42	6 359 518
Impôts et Taxes d'Exploitation dûs ou détenus pour Compte	43	176 479 313
Avances Bancaires	44	523 512
Autres Dettes d'Exploitation	45	
Comptes Créditeurs de l'Actif	46	248773 ?30
TOTAL DES COMPTES DU PASSIF	48	7458 526
RESULTAT (bénéfice de l'exercice)	49	256231 ?56
TOTAL GENERAL DU PASSIF	50	

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

EXERCICE ALLANT DU 01/01/2002
AU 31/12/2002

BILAN FISCAL 2002

IDENTIFIANT FISCAL 0 9 8 5 3 0 1 3 0 0 1 2 7 4 0

DESIGNATION DE L'ENTREPRISE:
SARL LA MOUSSE DU SUD
ACTIVITES : FABRICATION DE MOUSSE EPONGE
ADRESSE : ZONE D'ACTIVITE
TOUGGOURT

ART. IMPOSITION 3 0 1 3 7 5 0 5 6 0 0

FORME JURIDIQUE | CODE ACTIVITE 1 1 0

ACTIF

LIBELLE des comptes	MONTANTS bruts	AMORTISSEMENTS provisions	CODE	MONTANTS nets
- Frais Préliminaires			!	
- Fonds de commerce - autres Valeurs incorporelles			2	
- Terrains	2 850 282		3	2 850 282
- Batiments	14 704 877	4 907 386	4	9 797 491
- Installations Complexes			5	
- Matériel et Outillage	93 287 051	27 604 713	6	65 682 338
- Matériel de Transport	15 294 963	10 239 296	1	5 055 667
- Emballages Récupérables			a	
- Autres Equipements de Production et d'Exploitation	a 391 808	2 826 267	9	5 565 540
- Equipements Sociaux	661 689	355 490	10	312 199
- Investissements en Cours	16 113 360		11	16 113 360
- Stocks	33 994 342		I?	33 994 342
- Créances d'Investissements	1 038 328		13	1 038 328
- Créances de Stocks	46 617 192		14	46 617 192
- Créances sur Associés et Sociétés Apparentées			15	
- Clients	54 357 481		16	54 357 481
- Autres Avances d'Exploitation	7 560 123		17	7 560 123
- Disponibilités	9 673 866		18	9 673 866
- Comptes Débiteurs du passif	875		19	875
TOTAL DES COMPTES DE L'ACTIF	304 552 243	45 933 15:	23	258 619 089
RESULTAT (Perte de l'exercice)			24	
TOTAL GENERAL DE L'ACTIF			25	258 619 089

PASSIF

	CODE	MONTANTS
- Fonds Social	30	35 000 000
- Réserve Légale	31	847 124
- Réserve Obligatoire	32	
- Autres Réserves	33	
- Plus-Value de Cession à Réinvestir	34	
- Bénéfices à Réinvestir (Taux Réduit)	35	
- Plus-Values de Réévaluation	36	
- Résultats en Instance d'Affectation	37	4 423 10:
Provisions pour Pertes et Charges	38	
- Emprunts Bancaires	39	
- Autres Emprunts	10	
- Comptes Courants des Associés	11	2 114 654
- Fournisseurs	12	96 155 66:
Impôts et Taxes d'Exploitation dûs ou détenus pour compte	13	473 55:
Avances Bancaires	14	109 569 05:
Autres Dettes d'Exploitation	15	1 313 83:
Comptes Créditeurs de l'Actif	16	
TOTAL DES COMPTES DU PASSIF	8	249 897 02:
RESULTAT (bénéfice de l'exercice)	9	8 722 06:
TOTAL GENERAL DU PASSIF	0	258 619 089

IMPRIMÉ DESTINÉ À L'ADMINISTRATION

EXERCICE ALLANT DU 01/01/2003
AU 31/12/2003

BILAN FISCAL 2003

IDENTIFIANT FISCAL: 0 9 8 5 3 0 1 3 0 0 1 2 7 4 0

DÉSIGNATION DE L'ENTREPRISE:
SARL LA MOUSSE DU SUD
ACTIVITÉS : FABRICATION DE MOUSSE ÉPONGE
ADRESSE : ZONE D'ACTIVITÉ
TOUGGOURT

ART. IMPOSITION: 3 0 1 3 7 5 0 5 6 0 0
FORME JURIDIQUE:
CODE ACTIVITÉ: 1 1 0

A C T I F

LIBELLÉ des comptes	MONTANTS bruts	AMORTISSEMENTS provisions	CODE	MONTANTS nets
- Frais Préliminaires			1	
- Fonds de commerce - autres Valeurs Incorporelles			2	
- Terrains	2 545 250		3	2 545 250
- Bâtiments	14 704 877	5 647 629	4	9 062 248
- Installations Complexes			5	
- Matériel et Outillage	131 695 247	39 501 778	6	92 193 468
- Matériel de Transport	15 681 357	11 080 947	7	4 600 409
- Emballages Récupérables			8	
- Autres Équipements de Production et d'Exploitation	10 046 112	3 582 556	9	6 463 555
- Équipements Sociaux	667 689	416 430	10	251 259
- Investissements en Cours	10 407 426		11	10 407 426
- Stocks	115 112 147		12	115 112 147
- Créances d'Investissements	2 328 328		13	2 328 328
- Créances de Stocks	20 022 940		14	20 022 940
- Créances sur Associés et Sociétés Apparentées			15	
- Clients	47 261 597		16	47 261 597
- Autres Avances d'Exploitation	23 782 313		17	23 782 313
- Disponibilités	3 047 562		18	3 047 562
- Comptes Débiteurs du passif			19	
TOTAL DES COMPTES DE L'ACTIF	397 302 851	60 224 342	23	337 078 50[illegible]
RÉSULTAT (Perte de l'exercice)			24	
TOTAL GÉNÉRAL DE L'ACTIF			25	337 078 50[illegible]

P A S S I F

	CODE	MONTANTS
- Fonds Social	30	35 000 000
- Réserve Légale	31	1 783 22[illegible]
- Réserve Obligatoire	32	
- Autres Réserves	33	
- Plus-Value de Cession à Réinvestir	34	
- Bénéfices à Réinvestir (Taux Réduit)	35	
- Plus-Value de Réévaluation	36	
- Résultats en Instance d'Affectation	37	10 332 [illegible]
- Provisions pour Pertes et Charges	38	
- Emprunts Bancaires	39	
- Autres Emprunts	40	
- Comptes Courants des Associés	41	3 [illegible] [illegible]
- Fournisseurs	42	30 038 04[illegible]
- Impôts et Taxes d'Exploitation dûs ou détenus pour compte	43	788 15[illegible]
- Avances Bancaires	44	205 145 1[illegible]
- Autres Dettes d'Exploitation	45	8 653 023
- Comptes Créditeurs de l'Actif	46	
TOTAL DES COMPTES DU PASSIF	48	294 400 052
RÉSULTAT (bénéfice de l'exercice)	49	42 678 446
TOTAL GÉNÉRAL DU PASSIF	50	337 078 50[illegible]

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

3 0 1 3 7 5 0 5 6 0 0

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT

RUBRIQUES	COD	DEBIT	OD	CREDIT
ACTIVITES DE REVENTE EN L'ETAT				
- Ventes de marchandises			51	
- Marchandises vendues	52			
MARGE BRUTE (51-52)			53	
ACTIVITES DE PRODUCTION ET DE PRESTATIONS DE SERVICES				
- Production vendue			54	439 953 348
- Prestations fournies			55	
- Production de l'entreprise pour elle-même			56	
- Transfert de charges de production			57	
- Fluctuation de la production stockée	59	858 940	58	
- Matières et fournitures consommées	60	345 587 312		
- Sous-traitance	61			
- Commissions - courtages - rémunérations diverses	62	64 310		
- Frêts et transports	63	8 203 666		
- Loyers et charges locatives	64	1 484 245		
- Entretien et réparations des biens meubles et immeubles	65	360 489		
- Frais de PTT, gaz, électricité eau	66	400 673		
- Frais de réception	67	612 089		
- Publicité	68	154 050		
- Frais de déplacement	69	986 962		
- Autres services	70	51 775		
- **VALEUR AJOUTEE** (54 à 58 - 59 à 70)	72		73	81 188 835
- Produits divers (y compris dividendes)			74	182 383
- Transfert de charges d'exploitation			75	
- Frais de personnel	76	30 698 620		
- Taxe sur l'activité professionnelle	77	1 336 217		
- Versement forfaitaire	78	152 904		
- Autres impôts et taxes	79	702 989		
- Frais financiers	80	26 692 412		
- Frais divers(*)	81	835 419		
- Dotation aux amortissement	82	12 193 060		
- Dotation aux provisions	83			
- **RESULTAT D'EXPLOITATION** (53 et 73 à 75 - 72 et 76 à 83)	84		85	3 765 594
- Produits hors exploitation			86	
- Charges hors exploitation	87	43 531		
- **RESULTAT HORS EXPLOITATION** (86 - 87)	88	43 531	89	
- **RESULTAT COMPTABLE DE L'EXERCICE** (85 et 89 - 84 et 88)	90		91	3 722 063
A DEDUIRE : Part non imposable sur plus values de cession a'investissement	92			
- Report déficitaire (exercice ..)	93			
- Autres déductions (*)	94			
A REINTEGRER : Amortissements non déductibles			95	
- Provisions non déductibles ou laissées sans emploi pendant l'exercice			96	
- Autres charges non déductibles(*)			97	43 531
- Avoir fiscal			98	
RESULTAT FISCAL DE L'EXERCICE (91 et 95 à 98 - 90 et 92 à 94)	99		00	3 765 594

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT

RUBRIQUES	CODE	DEBIT	CODE	CREDIT
ACTIVITES DE REVENTE EN L'ETAT				
- Ventes de marchandises			51	
- Marchandises vendues	52			
MARGE BRUTE (51-52)			53	
ACTIVITES DE PRODUCTION ET DE PRESTATIONS DE SERVICES				
- Production vendue			54	658 519 072
- Prestations fournies			55	
- Production de l'entreprise pour elle-même			56	
- Transfert de charges de production			57	
- Fluctuation de la production stockée	59	548 930	58	
- Matières et fournitures consommées	60	522 821 877		
- Sous-traitance	61			
- Commisions - courtages -rémunérations diverses	62	711 700		
- Frêts et transports	63	11 958 000		
- Loyers et charges locatives	64	1 072 552		
- Entretien et réparations des biens meubles et immeubles	65	359 222		
- Frais de PTT, gaz, électricité, eau	66	405 486		
- Frais de réception	67	520 516		
- Publicité	68	712 206		
- Frais de déplacement [illegible]	69	1 512 298		
- Autres services	70	5 790		
- **VALEUR AJOUTEE (54 à 58 - 59 à 70)**	72		73	117 890 492
- Produits divers (y compris dividendes)			74	205 590
- Transfert de charges d'exploitation			75	
- Frais de personnel	76	35 641 708		
- Taxe sur l'activité professionnelle	77	1 227 240		
- Versement forfaitaire	78	72 500		
- Autres impôts et taxes	79	376 396		
- Frais financiers	80	21 368 205		
- Frais divers(*)	81	1 023 919		
- Dotation aux amortissements	82	15 796 485		
- Dotation aux provisions	83			
- **RESULTAT D'EXPLOITATION (53 et 73 à 75 - 72 et 76 à 83)**	84		85	42 59[illegible] 627
- Produits hors exploitation			86	8 10[illegible] 000
- Charges hors exploitation	87	8 011 181		
- **RESULTAT HORS EXPLOITATION (86 - 87)**	88		89	88 818
- **RESULTAT COMPTABLE DE L'EXERCICE (85 et 89 - 84 et 88)**	90		91	42 67[illegible] 446
A DEDUIRE : Part non imposable sur plus values de cession d'investissement	92			
- Report déficitaire (exercice ..)	93			
- Autres déductions (*)	94			
A REINTEGRER : Amortissements non déductibles			95	
- Provisions non déductibles ou laissées sans emploi pendant l'exercice			96	
- Autres charges non déductibles(*)			97	21[illegible] 104
- Avoir fiscal			98	
RESULTAT FISCAL DE L'EXERCICE (91 et 95 à 98 - 90 et 92 à 94)	99		100	42 89[illegible] 550

DECOMPTE DE PRIX DE L'UNITE DE MESURE 1dm3

Matière premiere	3 57
Main d'oeuvre : (bilan)	0 28
Frais fixes . (bilan)	
Frais variables : (bilan)	
PRHT	*3.85*
Marge Industrielle 10 %	0.39
Perte %	0.00
TAIC 2.55 %	0.10
PVHT	4.34
T.V.A 17 %	0.74
PVTTC	5 *07*